

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA**

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**VYUŽITÍ INFORMACÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ V ZAKÁZKOVÉ
VÝROBĚ**

**APPLICATION OF INTERNAL ACCOUNTING INFORMATION IN CUSTOM-MADE
PRODUCTION**

Student: Bc. Jana Kepáková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

OSTRAVA 2013

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Jana Kepáková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Využití informací vnitropodnikového účetnictví v zakázkové výrobě**
Application of Internal Accounting Information in Custom-made Production

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví
3. Formy a způsoby využití informací vnitropodnikového účetnictví
4. Vnitropodnikové účetnictví v zakázkové výrobě
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

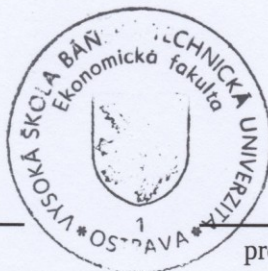
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013

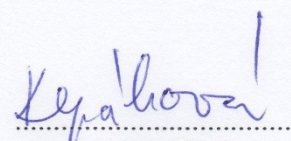
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, vypracovala samostatně a přílohy č. 1 - 5 jsem samostatně vložila.

V Ostravě dne 26. 4. 2013


.....
Jana Kepáková

OBSAH

1. ÚVOD.....	- 5 -
2. OBECNÉ VYMEZENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ.....	- 7 -
2. 1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	- 8 -
2. 2 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ A DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	- 8 -
2. 2. 1 PRÁVNÍ ÚPRAVA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	- 9 -
2. 3 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	- 11 -
2. 3. 1 VZTAH VNITROPODNIKOVÉHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	- 11 -
2. 4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	- 12 -
2. 4. 1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	- 12 -
2. 4. 2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	- 13 -
2. 4. 3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK.....	- 15 -
2. 4. 4 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	- 16 -
2. 4. 5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ.....	- 17 -
2. 4. 6 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K PŘIDANÉ HODNOTĚ.....	- 26 -
2. 5 ČLENĚNÍ VÝNOSŮ.....	- 26 -
2. 5. 1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ VÝNOSŮ.....	- 26 -
2. 5. 2 KALKULAČNÍ A ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ VÝNOSŮ.....	- 28 -
2. 5. 3 ČLENĚNÍ VÝNOSŮ PODLE MÍSTA VZNIKU A ODPOVĚDNOSTI.....	- 28 -
3. FORMY A ZPŮSOBY VYUŽITÍ INFORMACÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ.....	- 29 -
3. 1 JEDNOOKRUHOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	- 31 -
3. 1. 1 ÚČTOVÁNÍ V JEDNOOKRUHOVÉ ÚČETNÍ SOUSTAVĚ.....	- 32 -
3. 2 DVOUOKRUHOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	- 33 -
3. 2. 1 ÚČTOVÁNÍ VE DVOUOKRUHOVÉ ÚČETNÍ SOUSTAVĚ.....	- 35 -
3. 3 KOMBINACE JEDNO A DVOUOKRUHOVÉHO ÚČETNICTVÍ.....	- 36 -
3. 4 ODPOVĚDNOSTNĚ ORIENTOVANÉ ÚČETNICTVÍ.....	- 36 -
3. 5 VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉ ÚČETNICTVÍ.....	- 37 -
3. 6 KOMBINACE ODPOVĚDNOSTNĚ A VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉHO ÚČETNICTVÍ.....	- 38 -
3. 7 VNITROPODNIKOVÁ STŘEDISKA.....	- 39 -
3. 7. 1 KLASIFIKACE VNITROPODNIKOVÝCH STŘEDISEK PODLE CHARAKTERU ČINNOSTI.....	- 40 -
3. 7. 2 KLASIFIKACE VNITROPODNIKOVÝCH STŘEDISEK PODLE EKONOMICKÉ ODPOVĚDNOSTI.....	- 41 -
3. 8 TYPY VÝROBNÍHO PROCESU.....	- 46 -
3. 8. 1 CHARAKTER VÝROBNÍHO PROCESU.....	- 46 -
3. 8. 2 ČLENITOST VÝROBNÍHO PROCESU.....	- 47 -
3. 8. 3 ORGANIZACE A DÁVKOVÁNÍ VÝROBY.....	- 48 -
3. 8. 4 EXISTENCE NEDOKONČENÉ VÝROBY.....	- 49 -
3. 8. 5 SDRUŽENOST VÝROBY.....	- 49 -
3. 9 KALKULACE.....	- 53 -

4. VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ V ZAKÁZKOVÉ VÝROBĚ	- 62 -
4. 1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI [14].....	- 62 -
4. 2 VÝROBNÍ ČINNOST.....	- 63 -
4. 3 TRŽBY SPOLEČNOSTI.....	- 63 -
4. 4 ZPŮSOB ÚČTOVÁNÍ.....	- 66 -
4. 5 VYUŽITÍ KALKULACÍ VE SPOLEČNOSTI XYZ, S. R.O [14].....	- 68 -
4. 6 SROVNÁNÍ KALKULACÍ PRO TUZEMSKÝ A ZAHRANIČNÍ TRH [14]	- 71 -
4. 7 ZHODNOCENÍ KALKULACÍ A DOPORUČENÍ SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O.....	- 75 -
5. ZÁVĚR	- 77 -
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	- 78 -
SEZNAM ZKRATEK.....	- 80 -
SEZNAM OBRÁZKŮ, GRAFŮ, SCHÉMAT A VZORCŮ	
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
SEZNAM PŘÍLOH	
PŘÍLOHY	

1. ÚVOD

Diplomová práce se zabývá využitím informací vnitropodnikového účetnictví v charakteristickém typu výroby, a to v zakázkové výrobě. Úkolem vnitropodnikového účetnictví není pouze sledování hospodaření uvnitř dané účetní jednotky, tedy podle vnitropodnikových útvarů, ale má také návaznost na kalkulace, rozpočty, plány a další informační zdroje, které umožňují efektivní hospodaření celé společnosti.

Úvodní část diplomové práce se zabývá dělením účetnictví podle uživatelů účetních informací a typu řešených rozhodovacích úloh. Cílem této kapitoly je definovat pojmy manažerské, finanční, daňové a vnitropodnikové účetnictví. Dále je zde uvedeno základní členění nákladů a výnosů, které souvisí s rozhodovacími a řídicími úlohami a také časovým výhledem řízení.

Třetí kapitola diplomové práce se zaměřuje na 3 formy organizace systému vnitropodnikového účetnictví, a to: jednookruhovou, dvouokruhovou a kombinovanou formu vedení účetnictví. Existuje však také odpovědnostně orientované účetnictví, které bude podnik zřizovat podle toho, zda bude jeho hlavním požadavkem zjišťovat přínos jednotlivých vnitropodnikových středisek k celkovému hospodaření podniku, a výkonově orientované účetnictví, které bude podnik zřizovat tehdy, když bude jeho hlavním požadavkem zjišťovat a kontrolovat náklady ve vztahu ke konkrétnímu výrobku, práci, službě, atd. Jedním z hlavních faktorů při navrhování vhodné formy organizace vnitropodnikového účetnictví je charakter výrobního procesu podniku, který je také předmětem této kapitoly. Jedním z cílů diplomové práce je vysvětlení pojmu kalkulace, jež jsou důležitým nástrojem pro řízení nákladů a výnosů.

Poslední čtvrtá část diplomové práce je věnována praktickému využití vnitropodnikového účetnictví v zakázkově orientovaném výrobním podniku. Je zde provedena analýza tržeb společnosti v letech 2010 – 2012 a srovnání předběžných a výsledných kalkulací pro tuzemský a zahraniční trh.

Hlavním cílem diplomové práce je objasnění pojmů týkajících se vnitropodnikového účetnictví, ale také nákladů a výnosů, neboť jejich správná interpretace je základem pro správný kalkulační systém podniku. Souvisejícím cílem je celkové zhodnocení

vnitropodnikového účetnictví, zejména pak kalkulačního systému vybrané zakázkové společnosti a doporučení k jejímu zkvalitnění a zlepšení.

V diplomové práci budou využity metody deskripce, teoretické a kritické analýzy, které umožňují dostatečné vymezení problematiky v souladu s výše uvedeným cílem práce. Při zpracování modelového návrhu řešení problému pak bude použita metoda praktické aplikace.

Vlastní návrhy, názory, připomínky a zhodnocení budou v diplomové práci psány kurzívou.

2. OBECNÉ VYMEZENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ

Vnitropodnikové účetnictví má v českých zemích téměř stoletou tradici. Tak jako všude jinde ve světě, vznikalo postupně, na základě požadavků, které kladl technický vývoj či nutnost lepší organizace a řízení výroby.

První světová válka přinesla vznik tzv. provozního (nákladového) účetnictví, které bylo spjato s rozvojem průmyslu a technologie výroby. V tehdejších koncernech jako Baťa či brněnská Zbrojovka se objevují podrobné výsledné kalkulace, ale i velmi podrobné rozpočtování a sledování režijních nákladů středisek.

V období druhé světové války vznikly další metody jako např. metoda úplného střediskového účetnictví, která byla založena na rozúčtování všech zápisů finančního účetnictví na střediska, kde se pak následně zjišťovaly náklady a výnosy za výkony. V roce 1946 vznikl zákon o podnikovém počtenictví, který vytvořil pravidla pro vedení provozního účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace a statistiky.

Zákonná úprava po r. 1971 přinesla pojem vnitropodnikové účetnictví. Došlo k zásadnímu obratu v pojetí účetnictví, které bylo nově chápáno jako jednotná soustava sociálně-ekonomických informací. Dalším významným mezníkem byl rok 1989, kdy došlo k politickému převratu, který měl dopady na vývoj ekonomiky, a tedy i na změny v účetnictví. V roce 1991 byl vydán zákon o účetnictví, který stanovil hlavní zásady účetnictví a následně, ministerstvo financí stanovilo účtovou osnovu závaznou pro všechny podniky. Zároveň byly vyhrazeny účtové třídy 8 a 9 pro potřeby vnitropodnikového účetnictví formou dvouokruhového účetnictví a účty 599 a 699 pro potřeby vnitropodnikového účetnictví formou jedookruhového účetnictví. Byla připuštěna i kombinace obou forem. Základní pravidla pro vedení vnitropodnikového účetnictví se objevují rovněž v Českých účetních standardech.

Na základě nastíněného legislativního vývoje lze tedy konstatovat, že provozní (nákladové) účetnictví přerostlo v tzv. manažerské účetnictví, které zahrnuje nákladové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace. Nelze tedy ztotožňovat pojmy manažerské a vnitropodnikové účetnictví. [3]

Účetnictví lze dělit podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší, na účetnictví manažerské, finanční a daňové.

2. 1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Manažerské účetnictví je termín používaný v anglosaských oblastech, ve francouzsky mluvících zemích se využívá termín účetnictví pro řízení a v novější německé literatuře pak účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování.

Ve své podstatě má manažerské účetnictví sloužit potřebám řízení podniku. V praxi pracovník pověřený vedením účetnictví obvykle neřídí sám celý podnik, ale pouze připravuje informace pro vedoucí pracovníky, kteří potřebují tyto informace ke svému rozhodování. Cílem manažerského účetnictví je tedy poskytovat informace potřebné pro rozhodování v každodenních operacích při podnikání. Můžeme ho tedy nazvat vnitřním (interním) řízením podniku.

Uživatelé interních informací mohou být vlastníci nebo management na různých stupních podnikového řízení.

Vlastník chápe podnik jako svou investici, která obdobně jako jiné aktivity může měnit svoji velikost, konkrétní podobu a formu, může být předmětem koupě či prodeje. Vlastník se zaměřuje na míru zhodnocení vloženého kapitálu činností podniku a její porovnání s jinými alternativními možnostmi investování.

Management chápe podnik jako cílevědomě vytvořený subjekt, který je schopen svojí činností přeměnit vynaložené zdroje na výkony, jejichž prodejem zákazníkům je možno dosáhnout zisku. Management se zaměřuje na řízení procesu tvorby výkonu, optimalizace objemu a struktury prodaných výkonů a na účinnou motivaci řídicích pracovníků na všech úrovních vnitropodnikového řízení. [2]

Nelze opomenout velmi důležité vztahy manažerského účetnictví a systému ekonomických informací, zejména finančního účetnictví, statistiky, finanční analýzy či controllingu. Je zřejmé, že manažerské účetnictví využívá informace z řady zdrojů i mimo účetní systém např. z marketingových studií, výzkumných oblastí apod. Je tedy součástí stále se vyvíjejícího manažerského informačního systému.

2. 2 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ A DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ

Zatímco u manažerského účetnictví jsou informace podřizovány především k vnitřním potřebám účetní jednotky, u finančního je tomu naopak. Informace jsou zpravidla podřizovány potřebám externích uživatelů.

Externími uživateli rozumíme:

- zaměstnance podniku – nemají odpovědnost za řízení firmy a soustřeďují se na vývoj jejich mezd, kvalitu pracovních podmínek, odborný růst atd.,
- spolupracující podniky – odběratelé, dodavatelé, banky či jiné finanční instituce,
- státní orgány – zejména ty, které vykonávají kontrolní funkci ve vztahu k činností podniku, např. Česká národní banka, dále jen ČNB, finanční úřady, správa sociálního zabezpečení, úřad práce, zdravotní pojišťovny, inspekce životního prostředí atd.,
- orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst, které mají zájem na oboustranně prospěšném vztahu podniku a daného regionu,
- veřejnost.

Externí uživatele mají přístup k výkazům finančního účetnictví a informacím veřejně zveřejňovaným ve výročních zprávách či účetních závěrkách. [2]

Finanční účetnictví zpracovává všechny účetní případy, které vyjadřují změny, k nimž dochází v majetku a závazcích účetní jednotky, dále jen ÚJ. Sleduje náklady a výnosy z hlediska ÚJ jako celku, a to v členění, které umožňuje zjistit základnu pro výpočet daně z příjmů a vyjadřuje hospodářský výsledek za celý podnik.

Při sestavování výkazů je důležité dodržování určitých pravidel, která garantují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost a srovnatelnost jak v čase, tak mezi jednotlivými podniky.

Daňové účetnictví poskytuje informace zejména externím uživatelům, stejně jako finanční účetnictví. Jeho hlavním úkolem je však správné vyjádření základu daně z příjmů (daňové pohledávky a závazky podniku).

2. 2. 1 PRÁVNÍ ÚPRAVA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ

V současné době je finanční účetnictví z celosvětového pohledu upraveno:

- Mezinárodními standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS),
- US GAAP (US Generally Accepted Accounting Standards), tj. Americkými všeobecně uznávanými účetními zásadami.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví souvisejí s Výborem pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee, IASC). Tento Výbor založili v roce 1973 zástupci profesionálních účetních orgánů z Kanady, Francie, Austrálie, Japonska, Německa, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a USA. Za dobu své působnosti Výbor vydal na čtyřicet mezinárodních účetních standardů.

V dubnu roku 2001 byl nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Board, IASB). Rada přijala a novelizovala v té době platné Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards, IAS), které v minulosti vydal Výbor a současně pokračuje ve vydávání nových standardů pod názvem Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS).

Stěžejní roli zde sehrává tzv. Koncepční rámec, který teoreticky vymezuje účel finančního účetnictví, základní termíny a postupy, rozpoznávání, vykazování a zveřejňování účetních údajů. Příslušné standardy se pak zaměřují na konkrétní řešení jednotlivých oblastí účetnictví.

Cílem mezinárodních standardů finančního výkaznictví je zajistit větší míru srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém měřítku. [3]

US GAAPy nejsou upravovány žádným zákonem, respektují charakter anglického zvykového práva a vznikly postupně zevšeobecněním účetních postupů. Jsou shromažďovány a upravovány Radou pro vydávání účetních standardů (Financial Accounting Standards Board, FASB). Obsahují také tzv. Koncepční rámec, který vymezuje cíle finančního výkaznictví, definice hlavních položek finančních výkazů a hlavní metody rozpoznávání kvantifikace, vykazování a zveřejňování účetních výkazů.

US GAAPy jsou povinny aplikovat společnosti v USA, jejichž akcie jsou kótovány na burze cenných papírů.

V České republice je finanční účetnictví upraveno tzv. třístupňovým modelem regulace. Kdy prvním stupněm úpravy finančně účetních předpisů se rozumí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, jenž představuje normu nejvyšší právní síly.

Druhý stupeň regulace představuje vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění, která upravuje hlavní účetní metody pro podnikatele a uspořádání účetní závěrky.

Třetí stupeň tvoří tzv. České účetní standardy, které upravují účetní osnovu a účtovací postupy pro podnikatele.

Česká legislativní úprava účetnictví může akceptovat odlišný přístup, než na kterém jsou vystavěny Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, což vytváří zásadní problém při mezinárodním uplatnění. Proto se Rada pro mezinárodní standardy (IASB) snaží o celosvětovou harmonizaci postupů finančního účetnictví. Vytvořit jednotná nadnárodní pravidla je však náročný proces, který stále není ukončen. [3]

2. 3 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Finanční účetnictví se nezabývá otázkami řízení ÚJ jako celku ani jejich nižších organizačních složek. Neřeší problém, jak dospět k údajům o množství a ceně vyprodukovaných, ale nerealizovaných zásob (nedokončené výroby, polotovarů a výrobků), které podnik vytvořil vlastní činností. Proto je nutné v ÚJ vést ještě další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř dané jednotky. V praxi se sleduje toto hospodaření podle vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých výkonů. Tento úkol plní vnitropodnikové účetnictví.

Účelem vnitropodnikového účetnictví je poskytování informací o nákladech na jednotlivé výrobky a poskytované služby, o hospodářských výsledcích jednotlivých vnitropodnikových středisek, a to zejména podle odpovědnosti za náklady a výkony. Porovnává také plánované náklady se skutečnými a je tedy nástrojem pro řízení nákladů.

Dalším účelem je zabezpečovat pro finanční účetnictví průkazné informace o stavu a změně zásob vytvořených vlastní činností, pro vyjádření aktivace vlastních výkonů, pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

Vnitropodnikové účetnictví je důležitým nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení. Má zajistit podklady pro kontrolu hospodaření v kratších obdobích, než je účetní období určené zákonem o účetnictví, jelikož tak dlouhé období je z hlediska vnitřního řízení podniku nedostatečné. Obvyklým účetním obdobím vnitropodnikového účetnictví je kalendářní měsíc. [4]

2. 3. 1 *VZTAH VNITROPODNIKOVÉHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ*

Vnitropodnikovým účetnictvím je nazýván systém účetních informací zaměřených na řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto (operativní řízení v bezprostřední návaznosti na taktické řízení). Kdežto manažerským účetnictvím je nazýván

systém účetních informací zaměřených na rozhodování (taktické, strategické) o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu. [2]

Z hlediska operativního a taktického řízení a dále také při transformaci strategie na taktickou a operativní úroveň, má zcela zásadní význam členění nákladů, které je uvedeno v následující podkapitole.

2. 4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Jedním z důvodů pro členění nákladů je charakterizovat vlastnosti nákladů a hledat vhodné způsoby pro jejich řízení. Existuje mnoho způsobů, jak náklady členit. Níže uvedené členění nákladů souvisí s rozhodovacími a řídicími úlohami a také časovým výhledem řízení.

2. 4. 1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Druhové členění nákladů znamená členit náklady podle druhů ekonomických zdrojů. Ve finančním účetnictví se třídí náklady podle účtů účtové třídy 5. Toto členění je výhradně záležitostí finančního účetnictví.

Druhově vynaloženými náklady jsou:

- prvotní náklady,
- externí náklady,
- jednoduché náklady.

Prvotními náklady lze chápat jako náklady, které se objevují v dané aktivitě poprvé.

Externí náklady vstupují do příslušných aktivit zvenčí. Nevznikají tedy uvnitř podniku, a patří sem např. mzdové náklady, spotřeba nakupovaného materiálu, spotřeba nakupovaných výkonů atd.

Jednoduché náklady jsou vyjádřeny jen jednou položkou, tzn., že tyto náklady nelze rozložit na jednodušší složky, ze kterých se skládají.

Hlavním významem tohoto druhového členění nákladů je odpovědět na otázky od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony, služby, lidské zdroje a další ekonomické zdroje. Informace získané členěním nákladů dle druhů bývají podkladem při sestavování Výkazu zisku a ztráty v druhovém členění nebo jako informace uváděné v Příloze k účetní závěrce v případě sestavování Výkazu zisku a ztráty v účelovém členění.

Využívání informací takového členění nákladů je pro řízení na nižších úrovních dosti omezené, jelikož nedává podklady pro vyjádření příčiny vynaložených nákladů a nesumarizuje náklady podle činností podniku. [4]

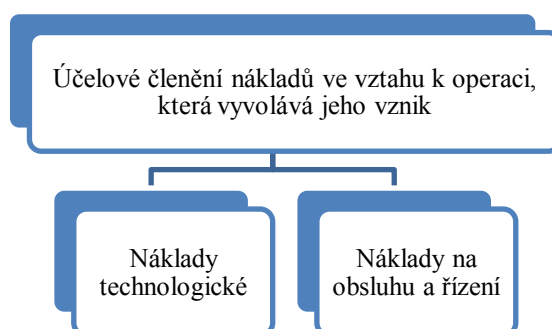
2. 4. 2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Z hlediska potřeb manažerského řízení je třeba druhové členění kombinovat s účelovým členěním, které vyjadřuje účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům a činnostem. Účelové členění vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Je zřejmé, že každý náklad musí mít při svém vzniku vymezenou účelovost, jinak by bylo nesmyslné jej vynakládat. Proto bývá důležité vědět, k jakému konečnému účelu se mají určité peněžní prostředky vynaložit. Dle účelovosti lze náklady sledovat ve vztahu k **výkonům a útvarům**.

Ve vztahu k výkonům se rozlišují následující typy sledovaných nákladových vazeb:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady jednicové a režijní. [4]

Schéma 2. 1 Účelové členění nákladů



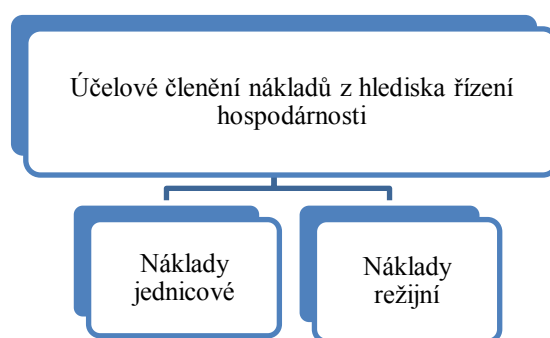
Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Technologické náklady jsou vyvolány technologií dané činnosti, aktivity nebo operace. Jde tedy o náklady výroby, jako je spotřeba materiálu určité kvality v hlavní výrobě na konkrétní výrobek.

Náklady na obsluhu a řízení lze chápat náklady vynaložené za účelem vytvoření, zajištění a udržení dané činnosti, aktivity nebo operace. Příkladem těchto nákladů může být osvětlení výrobní haly, mzdové náklady řídicích pracovníků, náklady na opravy a udržování strojů a zařízení. [4]

Účelové členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti znázorňuje schéma 2. 2.

Schéma 2. 2 Účelové členění nákladů



Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Jednicové náklady souvisejí přímo s jednotkou dílčího výkonu a vykazují se v samostatných konkrétních položkách ve vztahu ke stanovené jednotci výkonu. Typickými jednicovými náklady jsou náklady na spotřebu materiálu nebo náklady na mzdy. Z toho vyplývá, že část technologických nákladů a nákladů na obsluhu a řízení tvoří jednicové náklady.

Režijní náklady souvisejí s technologickým procesem jako celkem a nemění se přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Zatímco jednicové náklady se stanovují poměrně snadno pomocí norem spotřeby, režijní náklady jsou stanoveny rozpočtem nákladů na určité časové období nebo pro určitý předpokládaný objem výkonů za toto období. [1]

Účelovým členěním nákladů ve vztahu k útvarům se rozumí členění zejména podle středisek, která byla obvykle zřízena za účelem výkonu určité činnosti. Zároveň tím náklady lze vztáhnout k místu jejich vzniku, a tím sledujeme odpovědnostní hledisko za jejich vznik. [5]

Toto odpovědnostní členění nákladů je předmětem následující podkapitoly 2. 4. 3.

České účetní předpisy nikde explicitně neřeší, jakým způsobem má být tvořen účtový rozvrh subjektů, které využívají výše zmiňované členění nákladů dle jejich účelu. V **příloze 1** diplomové práce se nalézají typový účtový rozvrh pro účelově členěné provozní náklady a výnosy.

Závěrem lze říci, že účelové třídění nákladů je záležitostí vnitropodnikového účetnictví a dodává podklady pro účtování ve finančním účetnictví. Jeho cílem je podat informace o tom, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují.

2. 4. 3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK

Vyjadřuje členění dle vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž daná operace, činnost či aktivita probíhá a jehož pracovníci odpovídají za účelné vynaložení a zhodnocení nákladů. Jestliže lze tyto náklady sledovat ve vztahu k těmto útvarům, říkáme takovému **členění podle místa vzniku**. Hlavním cílem takového třídění nákladů je zajištění věcné a časové souvislosti mezi objemem výkonů a potřebným množstvím zdrojů k jejich vytvoření, optimální využití kapacity daného vnitropodnikového útvaru, realizace optimálních proporcí mezi jednotlivými útvary a vzájemná spolupráce.

Ve větších organizačních útvarech jsou pak pravomoci v rozhodování rozloženy dle odpovědnosti za chod daného místa. V těchto případech pak bývá využíváno **členění nákladů podle úrovně odpovědnosti a pravomoci**. Z hlediska tohoto třídění se rozlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek:

- nákladové,
- ziskové,
- rentabilní,
- investiční,
- výnosové,
- výdajové. [4]

Náklady, které vznikají mezi jednotlivými vnitropodnikovými středisky, jsou:

- druhotné,

- interní,
- složené.

Druhotné náklady vznikají ze styku s ostatními středisky. Z hlediska podniku se na vstupu projeví podruhé. Poprvé se projeví ve středisku, které daný výkon provedlo.

Interní náklady představují spotřebu vlastních výkonů. Jejich výše je dána množstvím dílčích výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním.

Složené neboli **komplexní náklady**, jsou takové náklady, které vznikly složením již dříve vynaložených nákladů a které již zpětně nerozkládáme na náklady, ze kterých původně vznikly. [4]

Tyto náklady jsou sledovány na příslušných účtech daného střediska nebo ve sbornících nákladů v tzv. zakázkové formě vnitropodnikového účetnictví, kde používáme techniky sborníkování. V analytické evidenci se pak dále tyto náklady člení podle kalkulačních položek. Řízení nákladů formou sledování odpovědnosti, jejich vyhodnocování je účinným nástrojem řízení hospodárnosti a kvality činnosti celého podniku. [6]

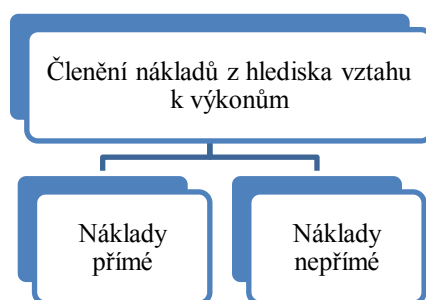
Dále se problematikou odpovědnostně orientovaného účetnictví budu podrobněji zabývat v kapitole 3. 3 diplomové práce.

2. 4. 4 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění nákladů. Podle toho jakým způsobem jsou náklady přiřazovány k jednotlivým objektům kalkulace, se člení na:

- přímé,
- nepřímé.

Schéma 2. 3 Kalkulační členění nákladů



Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Přímé náklady jsou náklady, které se jednoznačně dají přiřadit ke konkrétnímu druhu výkonu a zároveň s konkrétním druhem výkonu souvisejí. V kalkulacích se tyto náklady přiřazují přímo na kalkulační jednici.

Příkladem přímých nákladů mohou být mzdové náklady pracovníka, který pracuje pouze na jednom konkrétním výrobku nebo spotřeba materiálu bezprostředně vcházejícího přímo do výrobku.

Nepřímé náklady jsou náklady, které se vztahují k více výkonům nebo střediskům a nelze je přímo přiřadit k určitému výkonu. Přiřazují se pomocí nepřímých postupů, tj. matematickými výpočty rozvrhových základů. [6]

Příkladem nepřímých nákladů mohou být správní náklady, které jsou společné pro více výkonů podniku.

Jestliže se ve výrobním středisku vyrábí více druhů výrobků, je vhodné sledovat přímé náklady také podle jednotlivých kalkulačních jednic. Jen tak lze zajistit kvalitní podklady pro sestavení výsledných kalkulací. [6]

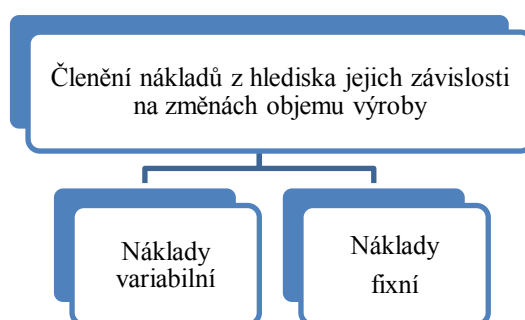
2. 4. 5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ

Toto členění nákladů je obsahem zejména té části manažerského účetnictví, která se orientuje na informace pro rozhodování a zhodnocení budoucích variant podnikání.

V závislosti na objemu výkonů jak finálních tak dílčích lze náklady členit na:

- variabilní,
- fixní.

Schéma 2. 4 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování



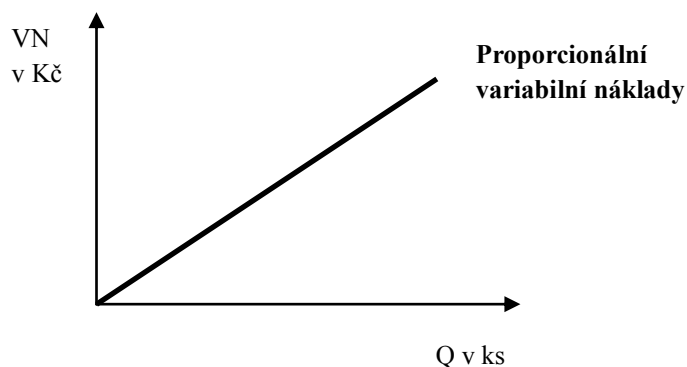
Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Zjednodušeně se dá říci, že **variabilní náklady** se v závislosti na objemu výkonu mění, kdežto **fixní náklady** při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití výrobní kapacity zůstávají neměnné.

Variabilní náklady mohou mít charakter proporcionální, podproporcionální nebo nadproporcionální.

Proporcionální variabilní náklady jsou konstantní, což znamená, že rostou přímo úměrně s počtem výkonů, viz graf 2. 1. Příkladem může být spotřeba energie na pohon výrobního zařízení nebo úkolová mzda, která se přímo úměrně zvyšuje s počtem vyráběných výrobků. [13]

Graf 2. 1 Proporcionální variabilní náklady



Pozn.:

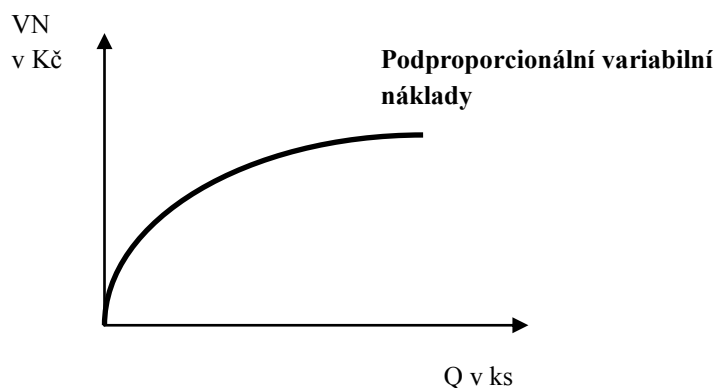
VN - variabilní náklady

Q - objem výroby

Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Podproporcionální variabilní náklady mají smíšený charakter, v absolutní výši rostou pomaleji než objem prováděných výrobků. Podproporcionální náklady mají degresivní charakter, viz graf 2. 2. V praxi se vyskytují poměrně často. Příkladem takového typu nákladů může být spotřeba nejrůznějších pomocných materiálů, jako například olejů k údržbě nového výrobního zařízení nebo náklady na opravy nových výrobních zařízení, které se zejména v počátcích doby životnosti zvyšují pomaleji ve vztahu k počtu vyrobených výrobků. [13]

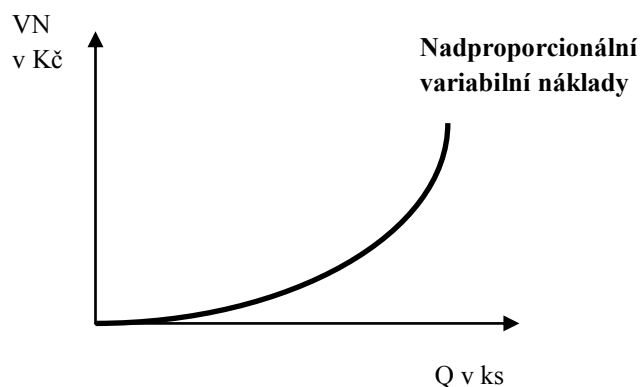
Graf 2. 2 Podproporcionální variabilní náklady



Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Nadproporcionální variabilní náklady v absolutním vyjádření rostou rychleji než objem výkonů. Tempo růstu těchto nákladů je vyšší než tempo růstu objemu výkonů. Nadproporcionální variabilní náklady mají progresivní charakter, viz graf 2. 3. Jejich výskyt v praxi není tak častý. Jako příklad lze uvést růst mzdových nákladů vlivem zvýšeného objemu přesčasových prací nebo zvýšená spotřeba pohonných hmot při zvýšení rychlosti. [13]

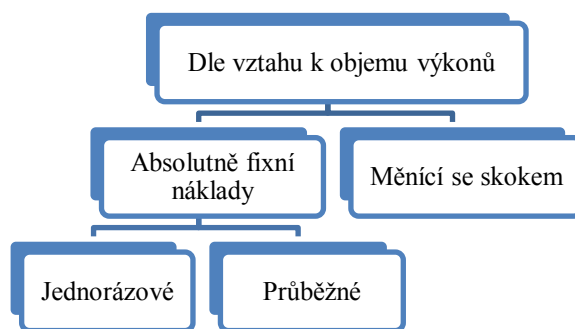
Graf 2. 3 Nadproporcionální variabilní náklady



Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Fixní náklady zpravidla souvisejí s určitým časovým obdobím, vynakládají se v pravidelných časových intervalech bez ohledu na provedený objem výkonů. [13]

Schéma 2. 5 Členění fixních nákladů z hlediska vztahu ke změně objemu výkonů



Zdroj: vlastní zpracování

Absolutně fixní náklady jsou náklady, jejichž celková výše je konstantní, přestože se objem produkce mění, viz graf 2. 4.

Graf 2. 4 Absolutně fixní náklady



Pozn.:
FN - fixní náklady

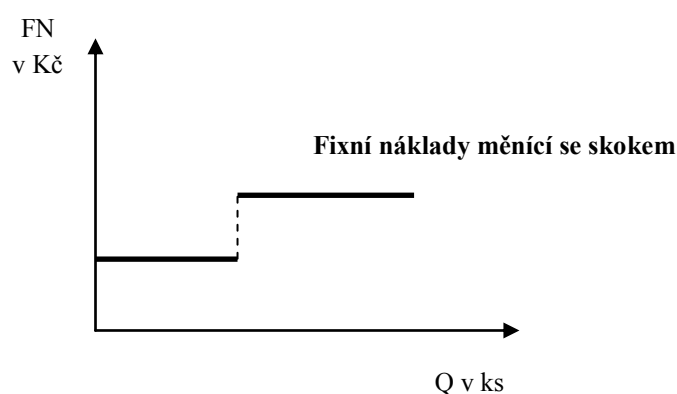
Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Jednorázové absolutně fixní náklady se obvykle vynakládají před zahájením vlastní činnosti. Příkladem takového typu nákladů mohou být patenty, licence nebo náklady na zaškolení.

Průběžné absolutně fixní náklady se obvykle vynakládají opakovaně a v určitých časových intervalech.

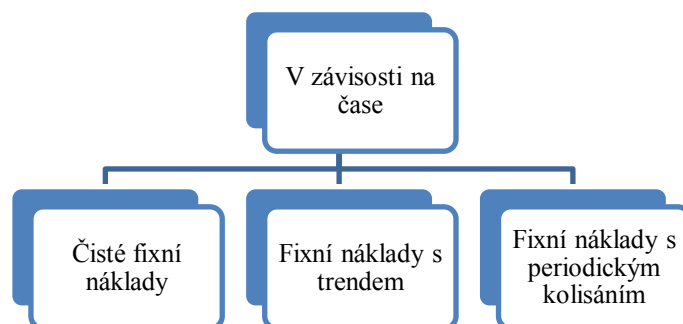
Fixní náklady měnící se skokem se ve svém úhrnu v rámci určitého objemu produkce nemění. Avšak po překročení určité hranice objemu výroby se najednou (skokem) mění, viz graf 2. 5. Hranicí objemu výroby je zpravidla výrobní kapacita. Skokový růst fixních nákladů souvisí se zvýšením výrobní kapacity, ale může být způsobem i růstem cen nájemného, pojistného nebo zvyšováním mezd. [13]

Graf 2. 5 Fixní náklady měnící se skokem



Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Schéma 2. 6 Členění fixní nákladů v závislosti na čase



Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Čisté fixní náklady jsou charakteristické tím, že se v čase nemění a patří sem i výše zmiňované absolutně fixní náklady. Příkladem čistých fixních nákladů mohou být odpisy budov, licence či patenty.

Fixní náklady s periodickým kolísáním jsou charakteristické sezónností daného časového období. Mění se tedy obvykle v určitých časových intervalech. Příkladem

takovéhoto typu nákladů mohou být náklady spojené s topením nebo osvětlením, jejichž výše je rozdílná v létě a v zimě.

Fixní náklady s trendem jsou charakteristické tím, že zahrnují vliv činitele času. Je možno je vyjádřit také jako například lineární funkci času, viz vzorec (2.1). Příkladem fixních nákladů s trendem jsou náklady, jejichž výše se časem mění, tzn. nájemné, úroky nebo pojistné. [13]

$$FN = a + b \cdot T \quad (2.1)$$

Pozn.:

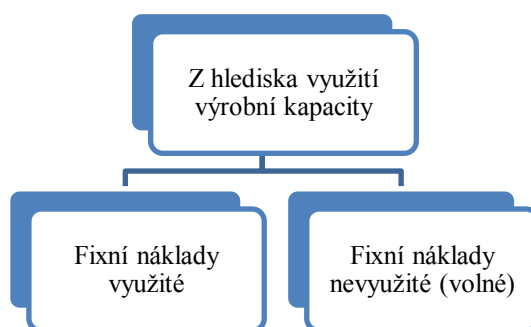
a - fixní složka

b - variabilní složka

T - činitel času

Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Schéma 2. 7 Členění fixní nákladů z hlediska využití výrobní kapacity



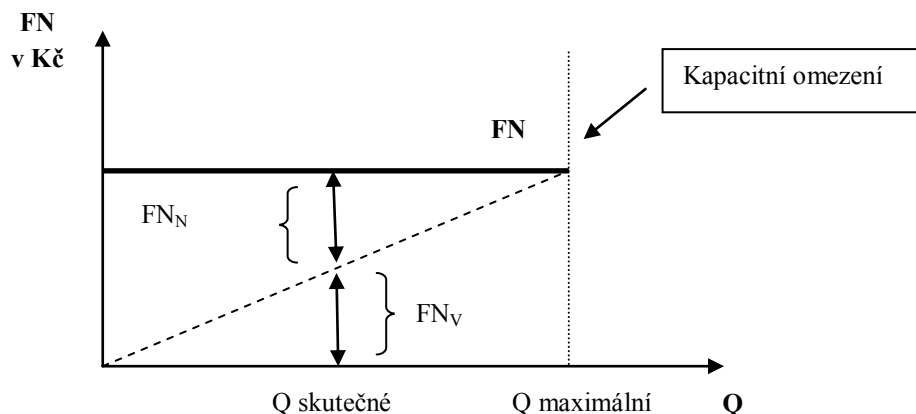
Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Fixní náklady využité zahrnují tu část celkových fixních nákladů, která odpovídá skutečně využitě výrobní kapacitě. Jsou to tedy fixní náklady, které jsou naplněny zhotoveným objemem produkce.

Fixní náklady nevyužité (volné) zahrnují tu část celkových fixních nákladů, která odpovídá nevyužitě části výrobní kapacity. Tyto náklady vznikají, jestliže fixní náklady, které vytvářejí danou výrobní kapacitu, nejsou využívány v důsledku nižšího objemu produkce, než umožňuje daná VK. [13]

Fixní náklady využité a nevyužité znázorňuje níže zobrazený graf 2. 6.

Graf 2. 6 Využité a nevyužité fixní náklady



Pozn.:

FN_N - fixní náklady nevyužité

FN_V - fixní náklady využité

Q skutečné - skutečný objem výroby

Q maximální - maximální objem výroby

Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

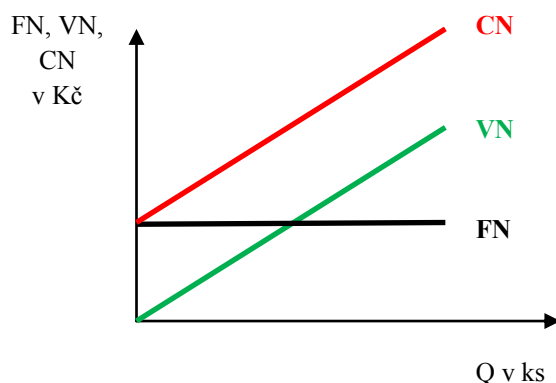
V souvislosti s fixními náklady lze hovořit také o tzv. umrtvených (utopených) fixních nákladech a o tzv. vyhnutelných fixních nákladech.

Umrtné (utopené) fixní náklady se často vynakládají ještě před zahájením podnikatelského procesu, kdy je potřeba např. pořídit budovu, strojní zařízení atd. Jejich celkovou výši nelze v průběhu podnikatelského procesu ovlivnit, a to ani zásadním omezením jeho intenzity. Jedinou možností, jak těmto nákladům zabránit, je opačné investiční rozhodnutí, např. prodej budovy či strojního zařízení.

Vyhnutelné fixní náklady již nejsou bezprostředně spojeny s investičními rozhodnutími, ale s využitím vytvořené kapacity. Lze je tedy při zřetelném snížení kapacity omezit. Příkladem mohou být náklady na vytápění hal či mzdy mistrů.

Spojením fixních a variabilních nákladů vznikají tzv. **smíšené náklady**, někdy nazývané jako **semivariabilní náklady**. Zahrnují podíl fixních nákladů nezávislých na objemu výroby a také podíl variabilních nákladů, které se mění s objemem výroby, viz graf 2. 7. Semivariabilní náklady mají charakter lineární, podproporcionální nebo nadproporcionální. Příkladem smíšených nákladů jsou celkové náklady. [4]

Graf 2. 7 Smíšené (semivariabilní) náklady



Pozn.:

CN - celkové náklady

Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

Další dělení nákladů, které poskytuje informace manažerům podniků pro různá rozhodování, ať už jsou to rozhodování s okamžitým účinkem nebo rozhodování orientovaná na budoucnost, je na náklady relevantní a irelevantní.

Relevantní náklady jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože u nich lze očekávat, že se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit.

Základní formou relevantních nákladů jsou tzv. **rozdílové náklady**, které představují rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně.

Opakem relevantních jsou **irelevantní náklady**. Rozumí se jimi náklady, které nejsou pro dané rozhodnutí důležité, protože jejich výši změna varianty rozhodnutí neovlivní. [13]

V souvislosti s relevantností nákladů, hovoří nákladová teorie ještě o:

- imputovaných nákladech a
- odložených nákladech.

Imputovanými náklady rozumíme náklady připisované danému rozhodnutí v ÚJ. Ovlivňují výsledky podniku v širších souvislostech. Příkladem mohou být daňové důsledky investičního rozhodnutí, např. zvýšená daň z příjmů.

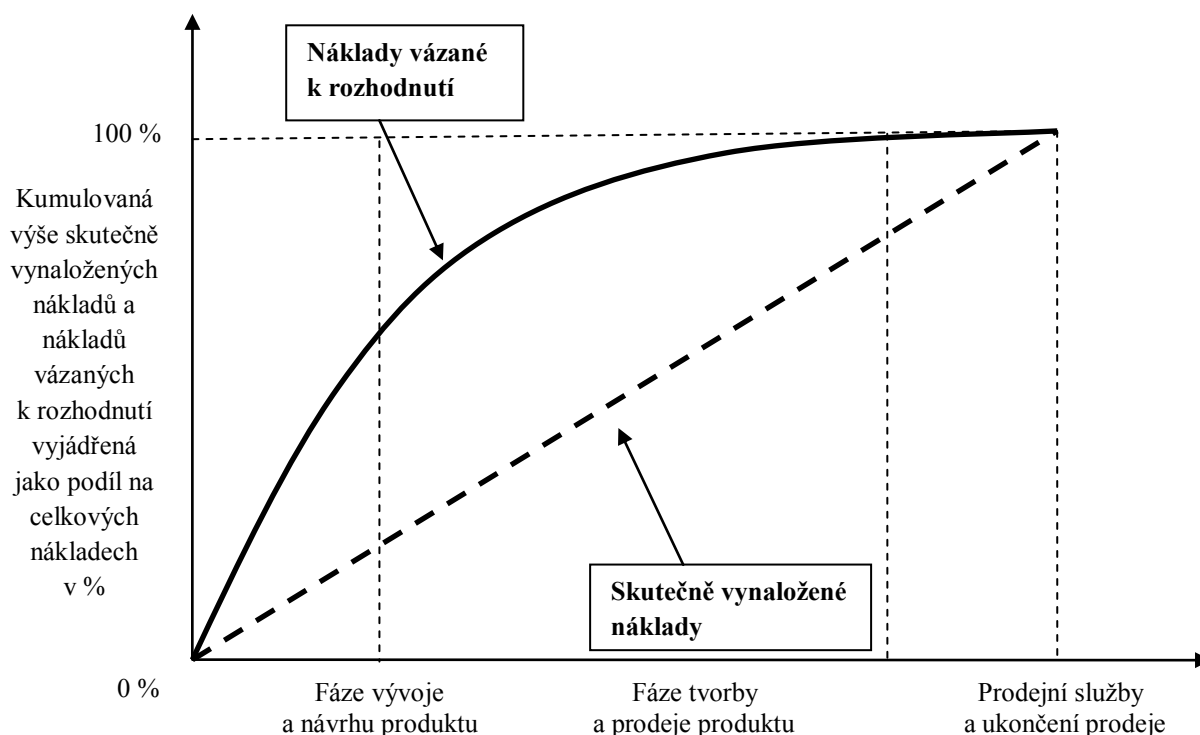
Odložené náklady představují obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí, které ovlivní činnost podniku ve strategickém horizontu. Příkladem odloženého nákladu je úvaha o reakci zákazníků na rozhodnutí týkající se zúžení sortimentu o produkty, které přinášejí nižší efekty. [4]

Zvláštní kategorií nákladů potřebných k rozhodování jsou **oportunitní náklady**. Ty souvisejí s omezeností ekonomických zdrojů, která nedovoluje podniku uskutečnit všechny zamýšlené investice, ale pouze některé z nich. Vždy se přijímá alternativa s největším užitekem a k tomu je zapotřebí, aby odmítnuté alternativy přinášely prospěch nižší. Oportunitní náklady lze tak charakterizovat jako ušlé výnosy, o které se podnik připraví tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje. Je zřejmé, že mají tedy fiktivní charakter. Příkladem může být upřednostnění jiného produktu, pokud z důvodu nedostatečných výrobních kapacit nemůže být produkt vyráběn v dostatečném množství, a je předpokládána ztráta krycího příspěvku i z této ušlé produkce.

Poslední typ nákladů, který do této kategorie lze zařadit jsou tzv. **náklady vázané k rozhodnutí**. Rozumí se jimi náklady, které vzniknou v budoucnosti na základě současných rozhodnutí. Jinými slovy jsou to náklady, které ještě nebyly vynaloženy, ale o jejich vynaložení už bylo rozhodnuto. Staví se do protikladu s tradičními metodami řízení hospodárnosti, které se zaměřují na náklady vynaložené ve výrobní fázi. Příkladem jsou náklady ve fázi výzkumu, vývoje, návrhu a přípravy nového produktu.

S náklady vázanými k rozhodnutí souvisí **skutečně vynaložené náklady**, které vyjadřují faktické čerpání zdrojů podniku, viz graf 2. 8. [4]

Graf 2. 8 Náklady vázané k rozhodnutí a skutečně vynaložené náklady



Zdroj: (Král, 2010) - vlastní zpracování

2. 4. 6 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K PŘIDANÉ HODNOTĚ

Ve vztahu k přidané hodnotě se rozlišuje, zda z pohledu zákazníka náklady zvyšují či snižují hodnotu výkonů nebo jsou vzhledem k ní neutrální.

Náklady přidávající hodnotu – rozumí se jimi náklady, které se bezprostředně promítnou v hodnotě výkonu pro zákazníka. Jsou zákazníkovi zřejmé např. použité materiály, příprava výroby, služby zákazníkům a dále to mohou být náklady, které vzbuzují důvěru a vytvářejí dobrou zkušenost.

Náklady nepřidávající hodnotu – představují náklady, které jsou z hlediska hodnoty výkonu neutrální. Z pravidla je lze dále dělit na náklady vyhnutelné či nevyhnutelné.

Náklady vyhnutelné – vznikají v souvislosti s dřívějšími rozhodnutími, ale jejich dalšímu vzniku lze zabránit. Často jsou to náklady, které vznikly lidskou chybou, případně selháním techniky. Příkladem nákladů vyhnutelných jsou náklady na vytápění a osvětlení, v nichž je omezena nebo ukončena činnost.

Náklady nevyhnutelné – jsou opakem nákladů vyhnutelných. Vznikají v budoucnosti v souvislosti s dřívějšími rozhodnutími a jejich vzniku nelze zabránit. Jako příklad je možno uvést odpisy využívaného dlouhodobého majetku nebo úroky z úvěru přijatého v minulosti.

Náklady snižující hodnotu – jsou to náklady, které z pohledu zákazníka naopak snižují hodnotu produktu. [7]

2. 5 ČLENĚNÍ VÝNOSŮ

Členění výnosů zpravidla nebývá tak složité jako členění nákladů. Pro klasifikaci výnosů se uplatňují obdobné aspekty jako u nákladů. Výnosy lze tedy například členit:

- podle jednotlivých složek (druhů) výnosů,
- podle účelu výkonů a položek kalkulačního vzorce,
- podle místa vzniku a odpovědnosti. [13]

2. 5. 1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ VÝNOSŮ

Druhové členění výnosů vychází z finančního účetnictví, kde jsou výnosy evidovány v účtové třídě 6, dle které je dělí na:

- provozní výnosy - účtová skupina 60 - 64,

- finanční výnosy - účtová skupina 66,
- mimořádné výnosy - účtová skupina 68.

Provozní výnosy zahrnují:

- **účtovou skupinu 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží** obsahující výnosy zejména za vlastní výrobky, zboží a prodeje služeb. Tyto výnosy lze dále členit podle druhů výrobků, podle skupin odběratelů apod.;
- **účtovou skupinu 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti** kde se účtuje o přírůstcích a úbytcích nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby, výrobků a zvířat;
- **účtovou skupinu 62 - Aktivace** zahrnující aktivování majetku a zboží vyrobeného ve vlastní režii, aktivaci vnitropodnikových služeb spotřebovaných v podniku, aktivování hmotného a nehmotného majetku vyrobeného v podniku;
- **účtovou skupinu 64 - Jiné provozní výnosy** kde se evidují výnosy, jež nemají pravidelný charakter jako např. výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, výnosy z prodeje materiálu a dále také přijaté smluvní pokuty a úroky z prodlení.

Finanční výnosy zahrnují:

- **účtovou skupinu 66 - Finanční výnosy** kde spadají výnosy z prodeje cenných papírů a podílů, výnosy z finančního majetku jak dlouhodobého tak i krátkodobého charakteru, přijaté úroky, kurzové zisky vznikající z přepočtu cizí měny a ostatní výnosy finanční povahy.

Mimořádné výnosy zahrnují:

- **účtovou skupinu 68 - Mimořádné výnosy** kde se zachycují výnosy neobvyklého charakteru ve vztahu k běžné činnosti podniku a nahodile se vyskytující výnosy z mimořádných událostí, např. úhrady za vzniklé škody od pojišťovny, přebytky na majetku nebo výnosy z postoupení či ukončení hospodářské činnosti ÚJ. [7]

Druhové členění výnosů má své opodstatnění zejména z důvodů zjišťování výsledku hospodaření.

2. 5. 2 KALKULAČNÍ A ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ VÝNOSŮ

Kalkulační členění výnosů lze chápat jako členění výkonů podle jednotlivých položek kalkulačního vzorce, tak aby se dalo zpětně zjistit, k jakým výkonům se výnosy vztahovaly. Účelové sledování výnosů zajišťuje informace, při jakém typu činnosti je výnosů dosahováno. Tento typ členění výnosů se uplatňuje ve vnitropodnikovém účetnictví a je obdobou kalkulačního členění nákladů viz podkapitola 2. 4. 4. [12]

2. 5. 3 ČLENĚNÍ VÝNOSŮ PODLE MÍSTA VZNIKU A ODPOVĚDNOSTI

Členění výnosů dle místa vzniku nám poskytuje informace, kde byly výnosy vytvořeny. Sledování místa vzniku výnosů zajišťuje rovněž vnitropodnikové účetnictví. Při tomto členění výnosů rozlišujeme externí výnosy a interní výnosy.

Externí výnosy jsou výnosy uskutečňované ve vztahu k okolí podniku. Představují výkony, které opustily podnik, a v případě majetku změnily vlastníka. Podkladem pro členění externích výnosů jsou syntetické účty v účtové třídě 6 ve středisku Prodej, kde lze výnosy dále dělit druhově, viz podkapitola 2. 6. 1.

Interní výnosy jsou výnosy uskutečňované uvnitř podniku, tedy ve vnitropodnikových útvech (střediscích). Ve střediscích výrobních jde hlavně o převod výrobní režie, která představuje úhradu režijních nákladů střediska, do nákladů těch výkonů podniku, na jejichž výrobě se středisko účastnilo. Ve střediscích správních se jedná o převod správní režie, jakožto ocenění vnitropodnikového výkonu, jenž spočívá v procesu řízení. Ve střediscích obslužných jde o vnitropodnikové výkony dodávané ostatním střediskům, zejména o výkony údržbářské, opravářské, dopravní nebo energetické. Interní výnosy se na rozdíl od externích výnosů oceňují vnitropodnikovými cenami, které jsou stanoveny pro každý druh vnitropodnikového výkonu. [3]

K optimálnímu členění nákladů a výnosů se k syntetickým účtům v účtových třídách 5 a 6 používají také analytické účty.

Z pohledu dlouhodobého vývoje aktivit podniku má členění nákladů případně i výnosů velký význam. Jakékoliv členění nákladů je předpokladem jejich účinného řízení. Existuje mnoho způsobů, jak provést rozdělení nákladů, avšak každé členění nákladů by mělo být vyvoláno účelovou potřebou, tzn. vztahem k řešení určitého rozhodnutí.

3. FORMY A ZPŮSOBY VYUŽITÍ INFORMACÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ

Samotné vnitropodnikové účetnictví není nijak podrobně v českých právních předpisech upraveno, je pouze zmíněno v Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Konkrétně se vnitropodnikovým účetnictvím zabývá článek 2. 5. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech, ze kterého vyplývá, že forma, organizace a zaměření vnitropodnikového účetnictví je plně ponechána na rozhodnutí ÚJ. Dle tohoto standardu je však nezbytné zabezpečit průkazné podklady pro potřeby finančního účetnictví, a to o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, o aktivaci vlastních výkonů a o ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

Dále standard uvádí 3 možnosti organizace systému vnitropodnikového účetnictví, a to:

- tzv. **jednookruhová** s využitím analytických účtů k finančnímu účetnictví, zejména pak účtů Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy, které jsou zařazeny do účtových skupin 59 – Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů a 69 – Převodové účty;
- tzv. **dvouookruhová** s využitím samostatného účetního okruhu, pro který se zvolí účty v rámci účtových tříd 8 a 9. Celou strukturu účtů tříd 8 a 9, jejich obsahovou náplň, rozdělení do účtových tříd, skupin a syntetických účtů si ÚJ určuje sama. ÚJ má také možnost zvolit si účetní období, pokud jim bude kratší období, než je kalendářní rok (obvykle je účetním obdobím vnitropodnikového účetnictví kalendářní měsíc);
- **kombinovaná** s využitím obou výše popsaných přístupů.

Nakonec jsou zde zmíněny spojovací účty, které ÚJ musí zavést v rámci účtů účtových tříd 8 a 9, popřípadě jejich funkci nahradit technickým zapracováním dat. Veškeré používané účty v rámci vnitropodnikového účetnictví musí ÚJ uvést ve svém účtovém rozvrhu.

Při organizování vnitropodnikového účetnictví a jeho účetních postupů vychází ÚJ z hlavních způsobů jeho zaměření. ÚJ se může zaměřit na:

- kontrolu hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů,

- kontrolu nákladů vynaložených na podnikové výkony,
- kontrolu aktivit.

Vnitropodnikové účetnictví musí sledovat podle jednotlivých hospodářských středisek všechny náklady a výnosy (jak náklady a výnosy přebírané z finančního účetnictví, tak také ty, které vznikly z provedených výkonů a dodávek mezi jednotlivými středisky) a stav zásob vytvořených vlastní činností (tzn. stav nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků). Musí také účtovat o časovém rozlišení nákladů a výnosů, pokud se ve finančním účetnictví běžně neeviduje. [6]

Hlavními důvody pro zavedení vnitropodnikového účetnictví jsou:

- poskytování podrobných informací o nákladech na jednotlivé výrobky a poskytované služby,
- zajištění informací o hospodářských výsledcích vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek), a to zejména podle odpovědnosti za náklady a výkony,
- nástroj pro řízení nákladů v ÚJ – porovnává předem stanovené (plánované) náklady se skutečnými,
- řídicí funkce tzn., že vnitropodnikové účetnictví má zajistit informace pro kontrolu hospodaření v kratších obdobích, než je kalendářní rok.

Formy vnitropodnikového účetnictví	Jednookruhové	Dvouokruhové
Výkonově orientované	Funkce vnitropodnikového účetnictví Zajištění stavu a změny stavu zásob vytvořených vlastní činností, aktivace vlastních výkonů, ocenění těchto činností Nástroj vnitropodnikového ekonomického řízení.	
Odpovědnostně orientované		
Procesně orientované		

Obr. 3. 1. Formy a funkce vnitropodnikového účetnictví

Zdroj: (Lazar, 2012) – vlastní zpracování

3. 1 JEDNOOKRUHOVÉ ÚČETNICTVÍ

Jednookruhové účetnictví je jednou ze základních forem organizace účetnictví, v praxi se nejčastěji vyskytující, kde existuje pouze jeden účetní okruh, ve kterém se zaznamenávají všechny transakce a který také umožňuje získávat požadované informace. Sledují se zde náklady a výnosy podle vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek) na analytických účtech nebo prostřednictvím analytické evidence účtové třídy 5 a 6. To znamená, že jednotlivé syntetické účty nákladů a výnosů se člení analyticky podle hospodářských středisek. O tyto analytické účty se pak musí doplnit účtový rozvrh účetní jednotky. [6]

Dle Lazara (2012, s. 28) „je technicky možno postupovat dvěma způsoby:

- a) náklady a výnosy je možno sledovat primárně na syntetických účtech s rozpisem jejich částek na příslušné analytické účty,
- b) prvotní záznamy mohou být účtovány na analytických účtech (podvojným zápisem) a na syntetické účty nákladů a výnosů se zapisují až měsíční obraty.

Pro vlastní řešení máme následující možnosti:

- 1) využití pomocných číselníků provozů, činností a prostředků pro účtování v účtových třídách 5 a 6,
- 2) využití kalkulačních položek, které se vkládají na určité místo v analytickém členění účtu (např. použijeme 5. a 6. místo v šestimístném čísle účtu),
- 3) kombinace způsobů popsanych v bodech 1) a 2).

Zpracování podle bodu 3, které je kombinované a tedy relativně nejobtížnější, má na druhé straně největší vypovídací schopnost“.

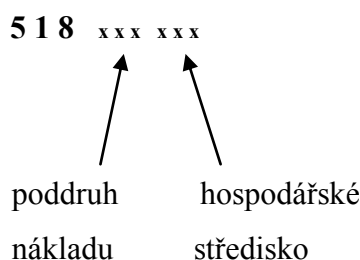
Vnitropodnikové účetnictví musí být konstruováno tak, aby vyhovovalo potřebám účetní jednotky. Jeho nejjednodušší forma jednookruhového účetnictví provádí pouze třídění nákladů a výnosů podle jednotlivých středisek a položek kalkulačního vzorce, nepostihuje tedy vzájemné předávky mezi středisky. Tuto koncepci vnitropodnikového účetnictví využívají zejména menší výrobní podniky s jednoduchou výrobou, při malém počtu středisek a při malé nebo žádné vnitropodnikové kooperaci. V podniku, kde střediska vzájemně kooperují, je jednookruhové účetnictví koncipováno tak, že vnitropodnikové převody se

zapisují podvojným zápisem pomocí účtů 599 – Vnitropodnikové náklady a 699 – Vnitropodnikové výnosy. Tyto účty se dále v analytické evidenci člení podle hospodářských středisek. Při využití tohoto způsobu účtování, je saldo účtů 599 a 699 nulové, tedy neovlivňují celkový hospodářský výsledek ÚJ.

V některých podnicích se také lze setkat s účtem 395 – Vnitřní zúčtování, který je využíván při předávání a přebírání vnitropodnikových výkonů. Konkrétně předávání vnitropodnikového výkonu by bylo v účetnictví zachyceno na straně Má dáti, dále jen „MD“ 395 proti 6xx na straně Dal, dále jen „D“. Přebírání vnitropodnikového výkonu by pak bylo zachyceno na MD 5xx proti 395 D. Na konci roku musí být zůstatek účtu 395 nulový, tím účet 395 slouží i jako kontrola, že všechny vnitropodnikové výkony byly přeúčtovány. [6]

3. 1. 1 ÚČTOVÁNÍ V JEDNOOKRUHOVÉ ÚČETNÍ SOUSTAVĚ

Jak již bylo výše zmíněno, při účtování v jednookruhové účetní soustavě se používá analytické členění účtů finančního účetnictví. Primárně se využívá v prvních třech číslech účtu shodného členění, jaké lze nalézt v účetní osnově. Analytický účet může mít v podstatě libovolný počet míst. Celý účet tak může mít 6 někdy až 9 míst. Pro třídění se tak využívá 4. až 6. či až 9. místo. Např. analytika účtu 518 – Ostatní služby může vypadat následovně:



Takovéto začleňování čísla hospodářského střediska do čísla účtů se dnes považuje za zastaralé. Při dnešním pokroku výpočetní techniky je téměř nezbytné využívání účetního softwaru. Ten pak umožňuje, aby označení hospodářského střediska nebylo součástí analytického účtu, ale bylo vykazováno zvlášť jako samostatná vstupní položka. Toto řešení se jeví jako vhodnější.

Ať už členíme analytické účty jakkoliv, vždy je nezbytné sestavit číselník nebo nověji postačí pouze seznam středisek.

3. 2 DVOUKRUHOVÉ ÚČETNICTVÍ

Dvouokruhové účetnictví je druhou možností organizace vnitropodnikového účetnictví. Na rozdíl od jednookruhového účetnictví zde vzniká i druhý účetní okruh a to tak, že mezi nákladové a výnosové účty finančního účetnictví jsou vloženy účty nákladů a výnosů tříděné podle středisek, tedy podle jednotlivých činností. K napojení na náklady a výnosy finančního účetnictví jsou použity spojovací účty.

Spojovací účty tedy slouží k zaznamenávání účetních informací, které jsou zobrazeny ve finančním účetnictví a které následně vstupují i do nákladového účetnictví a naopak. Hlavním důvodem pro zřizování spojovacích účtů je kontrola správnosti a dodržování základních zásad účetnictví, zejména podvojnost a souvztažnost. Nejpoužívanějšími spojovacími účty jsou:

- spojovací účet k nákladům – SÚN,
- spojovací účet k výnosům – SÚV,
- spojovací účet k zásobám – SÚZ.

Spojovací účet k nákladům přebírá veškeré náklady finančního účetnictví, které se následně v druhém okruhu rozděluje podle činností (např. výroba, výrobní režie, odbyt a správa atd.).

Spojovací účet k výnosům se využívá pro převod prvotních výnosů z finančního účetnictví (např. služby vyfakturované odběratelům, tržby za prodané výrobky atd.).

Spojovací účet k zásobám se používá pro převody počátečních stavů výrobků, nedokončené výroby případně polotovarů.

Spojovací účty si může účetní jednotka libovolně zvolit v rámci účtových tříd 8 a 9. Nejčastěji jsou k tomuto účelu využívány účty v účtové skupině 99. Funkci spojovacích účtů může nahradit způsob technického zpracování dat. [6]

Účty rozdílů jsou používány při rozdílném zobrazení hospodářských informací ve finančním a nákladovém účetnictví. Jejich hlavní funkcí je zaznamenávání a kvalifikování rozdílů mezi rozdílným způsobem účetního zachycení konkrétních skutečností v obou systémech. Zároveň vrcholovému vedení poskytují doplňkové informace k analýze hospodářského výsledku vycházejícího z finančního účetnictví. Účty rozdílů tak zvyšují informovanost vrcholového vedení. Číselné označení účtů rozdílů by mělo být vhodné

zvoleno tak, aby informace vyplývající z těchto účtů byly k dispozici pouze vrcholovému vedení a naopak nebyly poskytnuty vedení na nižších úrovních vnitropodnikového řízení. To lze zajistit například volbou posledního čísla či znaku účtu rozdílu. Tyto účty jsou využívány jak v jednookruhové, tak ve dvouokruhové soustavě. [2]

Podle způsobu účtování lze vymezit dvě formy dvouokruhového vnitropodnikového účetnictví:

- centralizovanou formu,
- decentralizovanou formu.

Centralizovaná forma vedení účetnictví obvykle souvisí s evidencí účetnictví všech středisek v jediném účetním centru, tzn. v jedné provozní účtárně. Tato forma je charakteristická tím, že všechny účetní doklady se zpracovávají v jediném centru a jednotlivým střediskům se odesílají výsledky zpracování. Zpracované informace se šíří shora dolů na jednotlivá střediska tzn., že o hospodářských výsledcích středisek je zpravidla informováno nejdříve vedení podniku, a poté až vedoucí jednotlivých středisek.

Účetní informace přebírané z finančního účetnictví se evidují pomocí spojovacích účtů, které jsou společné pro všechna hospodářská střediska. Výkony předávané mezi jednotlivými hospodářskými středisky se evidují přímo mezi účty středisek bez použití účtu Převody střediskové.

Decentralizovaná forma vedení účetnictví znamená, že každé hospodářské středisko má samostatné nákladové účetnictví, které je spojené s finančním účetnictvím a ostatními středisky například prostřednictvím spojovacích účtů. Tato forma je charakteristická tím, že účetnictví každého střediska tvoří uzavřený celek, který samostatně sleduje své vstupy a výstupy. Všechna střediska účtují ve svém účetnictví o nákladech a výnosech jak převzatých z finančního účetnictví, tak vznikajících vlastní činností střediska a ze styku s ostatními středisky. Zpracované informace se ve většině případů šíří zdola nahoru, protože nejdříve se účtuje na účtech jednotlivých středisek, až následnou sumarizací účetnictví všech středisek vzniká účetnictví za podnik jako celek.

V decentralizované formě se všechny účetní případy evidují v každém středisku podvojným zápisem. Účetní případy přebírané z finančního účetnictví se zúčtují pomocí spojovacích účtů, které se zřizují v každém hospodářském středisku. Výkony předávané mezi

hospodářskými středisky se evidují pomocí účtu Převody střediskové, které se zřizují v každém středisku. [6]

Převody střediskové jsou účty zajišťující vzájemný styk hospodářských středisek v podniku. Tyto účty mohou být případně nahrazeny účty Vnitropodnikového zúčtování. Účtování na těchto účtech se uskutečňuje na základě vnitřních dokladů, nejčastěji dle převodek. Konečný zůstatek účtů Převody střediskové bývá zpravidla nulový.

U velkých podniků s více závody, z nichž každý má více středisek, se z důvodu snazší kontroly správnosti účtování rozděluje dle vzájemných styků středisek. V tomto případě mohou vzniknout dva typy vzájemných styků:

- styk mezi středisky téhož závodu, který se sleduje prostřednictvím účtu Převody střediskové;
- styk mezi středisky různých závodů, který se sleduje prostřednictvím účtu Převody mezi závody.

Při vedení účetnictví prostřednictvím účetního softwaru odpadá nutnost zřizovat účet Převody střediskové. [6]

3. 2. 1 ÚČTOVÁNÍ VE DVOUOKRUHOVÉ ÚČETNÍ SOUSTAVĚ

Při účtování ve dvouokruhové účetní soustavě se k prvnímu účetnímu okruhu (finanční účetnictví) přidává i druhý (vnitropodnikové účetnictví). Jeho účty se vhodně zvolí z účtové třídy 8 a 9 a následně jsou zaneseny do účtového rozvrhu podniku. Druhý účetní okruh nejprve přebírá pomocí Spojovacího účtu k nákladům (SÚN) náklady zaúčtované ve finančním účetnictví v účtové třídě 5, které se posléze rozdělí například podle středisek. Každé ze středisek může mít přiděleno své číslo (např. 01 – Výroba, 02 – Správa, 03 – Odbyt atd.). Rozdělení nákladů na jednotlivá střediska bývá zajištěno tím, že při účtování o nákladech se kromě účetního předpisu dle finančního účetnictví provede i předkontace podle středisek. Např. spotřeba materiálu má ve finančním účetnictví účtovací předpis 501/112, rozdělení na střediska by pak vypadalo 501/112 HS 01 – pokud by se jednalo o přímý materiál pro výrobu, pokud by se jednalo o režijní materiál pro správu, pak by účtovací předpis vypadal 501/112 HS 02.

Dále je vhodné zřídit spojovací účty k nákladům, výnosům a zásobám. Na těchto účtech se účtuje na opačných stranách, než je tomu u účtů, se kterými jsou spojeny.

Např. u Spojovacího účtu k nákladům se účtuje na D, protože náklady se účtují na MD, u Spojovacího účtu k výnosům se účtuje na MD, protože výnosy se účtují na D, u Spojovacího účtu k zásobám se účtuje na D, protože zásoby přibývají na MD. Sklad výrobků představuje v dvouokruhové účetní soustavě samostatný účet Výrobky, který je v rámci účtových tříd 8 a 9 nutné také zřídit. [6]

Vytvoření dvou účetních okruhů se jeví jako vhodnější v případech, kdy se významně liší požadavky externích a interních uživatelů účetních informací. Pokud je možno požadavky nákladového účetnictví zajistit pouze podrobným sledováním informací za podnik jako celek, je vhodnější využít formu jednookruhové účetnictví.

3. 3 KOMBINACE JEDNO A DVOUOKRUHOVÉHO ÚČETNICTVÍ

Kombinované účetnictví vychází z výše popsaného jednookruhového a dvouokruhového účetnictví. Podnik v tomto případě vede finanční účetnictví (jednookruhové účetnictví) a druhý účetní okruh (vnitropodnikové účetnictví) využívá pouze pro určitou oblast ekonomických činností. V současné době je v praxi snaha obě účetnictví účelně kombinovat.

3. 4 ODPOVĚDNOSTNĚ ORIENTOVANÉ ÚČETNICTVÍ

Cílem odpovědnostně orientovaného účetnictví je zjistit, ve kterém odpovědnostním vnitropodnikovém útvaru daný náklad vznikl, popřípadě které středisko odpovídá za jeho vznik. Dá se říci, že pokud hlavním požadavkem podniku je zjišťovat přínos jednotlivých vnitropodnikových středisek k celkovému hospodaření podniku, bude zřizovat odpovědnostně orientované účetnictví. Jako výhoda odpovědnostně orientovaného přístupu se dá uvést zobrazování druhotných nákladů v předem stanovené výši, která pak v předávajícím středisku umožňuje porovnávat skutečně vynaložené náklady s jejich požadovanou úrovní, a zároveň i odpovědnost za to, zda byl druhotný výkon proveden účelně. A dále také zajišťuje srovnatelné výchozí podmínky pro měření hospodárnosti v odebírajícím středisku. Naopak jako nevýhodu tohoto typu účetnictví lze uvést obtížnější sledování souvislostí mezi skutečně vynaloženými náklady a provedenými výkony. Předem stanovená úroveň ocenění se v tomto případě upravuje o odchylky. Pokud je jejich výše podstatná, dochází k jejich úpravě buď

prostřednictvím účetního systému, a to na účtech oceňovacích rozdílů, nebo mimo účetní systém, a to prostřednictvím výsledné kalkulace. Ta by v odpovědnostně orientovaném účetnictví vznikla úpravou nákladů o přesuny, které plynou z rozdílů mezi místem vzniku a odpovědností za vznik nákladů. [4]

Úlohou odpovědnostního účetnictví je zajištění takových informací, které umožní:

- rozčlenit informace podle odpovědnosti za vývoj nákladů, výnosů, aktiv, závazků, příjmů a výdajů podniku,
- zobrazení vztahů mezi jednotlivými středisky (vyjádřené pomocí objemu interních výkonů oceněných v předem stanovené vnitropodnikové ceně),
- vyjádření rozdílů či odchylek skutečného vývoje od předem stanoveného (žádoucího) vývoje, a to včetně toho, kdo je za jejich vznik odpovědný (konkrétní pracovní či útvar). [2]

3. 5 VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉ ÚČETNICTVÍ

Výkonově orientované účetnictví (někdy bývá označováno též jako kalkulačně-výkonové účetnictví) se prioritně orientuje na výkony, výrobky, služby či jiné produkty, na rozdíl od odpovědnostně orientovaného účetnictví, které se prioritně orientovalo na vnitropodnikové útvary. Jeho cílem je zjišťovat a kontrolovat náklady ve vztahu ke konkrétnímu výrobku, práci, službě, ale i dílčím výkonům, aktivitám a činnostem charakterizujících hlavní, pomocné a obslužné podnikové procesy. Tyto informace o nákladech vynaložených na jednotlivé výkony jsou pak důležitým měřítkem při rozhodování vedení podniku o objemu a struktuře výkonů.

V takto orientovaném účetnictví se pak sledují náklady v jednotlivých útvarech ve skutečné výši a s hlavním zřetelem na místo vynaložení nákladů. Z tohoto členění nákladů (podle místa vzniku) se pak odvozují přímé nebo nepřímé vztahy nákladů k výkonům nebo jejich dílčích částem, které útvar provádí.

I ve výkonovém přístupu vedení účetnictví se objevují oceňovací rozdíly (odchylky). Vznikají mezi skutečnými náklady a plánovanou kalkulací. Vyjadřují úsporu nebo překročení předem stanovených nákladů. Nástrojem řízení se ve výkonově orientovaném účetnictví stávají namísto hospodářského výsledku středisek (jak tomu bylo u odpovědnostně orientovaného účetnictví) právě tyto oceňovací rozdíly. Toto účetnictví umožňuje lépe

sestavit výslednou kalkulaci, která se zjistí přímo z konečných zůstatků na účtech Výrobky. Je nutné však dodat, že zůstatky můžeme zjišťovat pouze na účtech, které mají shodné ocenění na obou stranách. V praxi se totiž velmi často stává, že se např. na účet Výroba účtuje na stranu MD skutečnost a na stranu D plánovaná hodnota. Zůstatek účtu by v tomto případě představoval rozdíl mezi skutečnou a plánovanou hodnotou a z hlediska účetního by nebyl korektní. [6]

3. 6 KOMBINACE ODPOVĚDNOSTNĚ A VÝKONOVĚ ORIENTO VANÉHO ÚČETNICTVÍ

Kombinace odpovědnostně a výkonově orientovaného účetnictví představuje v praxi nejvíce se vyskytující přístup vedení účetnictví. Každý účetní systém, který kombinuje prvky odpovědnostního a výkonového přístupu je do značné míry originální, avšak lze vyvodit obecné závěry každého z přístupů.

Výkonový přístup aplikují podniky, ve kterých se zachycují náklady nejprve podle místa vzniku (skutečné prvotní náklady) a následně podle jejich charakteru (přímé náklady konkrétních druhů výkonů nebo společné náklady více druhům).

Odpovědnostní přístup využívají podniky, při účetním zobrazení druhotných nákladů, které bývají oceňovány na úrovni předem stanovených nákladů potřebných k jejich provedení.

Kombinaci obou zmíněných přístupů lze zajistit v jednom účetním systému jen v relativně jednoduchých podmínkách výroby. V podnicích se složitým podnikatelským procesem, se kombinace obou přístupů stává složitější. Jejich použití ovlivňuje nejen složitost podnikatelského procesu, ale také rozsah pomocných a obslužných činností, délka výrobního cyklu, opakovanost výroby či proporce přímých a nepřímých nákladů. [4]

Výkonově orientované účetnictví se v praxi využívá v individuálních kusových výroбах s dlouhým výrobním cyklem, kde je velmi obtížné stanovit předběžný nákladový úkol. Výsledná kalkulace výkonů (marže, zisku) pak zde představuje podklad při jednání o ceně se zákazníkem, při úvahách o nákladovém řešení zakázky, při zúžení nebo naopak rozšíření prodáváného sortimentu (výkonů), při rozhodnutí o zavedení nových výrobků. Výsledná kalkulace v tomto případě působí jako nástroj následné kontroly.

Odpovědnostně orientované účetnictví se v praxi převážně využívá v hromadné či sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem. A to zejména proto, že je zde kladen důraz na

předběžné stanovení nákladového úkolu a jeho běžnou kontrolu, s cílem zjišťovat odchylky na místech, kde dochází k základním výrobním operacím. V tomto případě prostě význam systému plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen v úzké návaznosti na systém odpovědnostního řízení jednotlivých vrcholově koordinovaných útvarů, tj. vymezení činnosti středisek, jejich pravomocí a odpovědnosti. [4]

3. 7 VNITROPODNIKOVÁ STŘEDISKA

Vnitropodniková střediska, která často bývají označovány jako hospodářská střediska nebo v současné literatuře se lze setkat také s módním pojmem „profit-centrum“, který však není zcela odpovídající, jsou útvary ekonomického charakteru, rozdělující podnik tak, aby bylo možno účelně řídit a sledovat jeho jednotlivé činnosti.

Dle Lazara (2012, s. 16) je „Hospodářské středisko samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, který:

- má pevně stanovený úkol, zejména výrobního nebo výkonového charakteru, vyjádřený jak v naturálních, tak i v peněžních jednotkách,
- samostatně sleduje svoji činnost, může měřit množství a strukturu svých výkonů a kontrolovat jejich ocenění, sortiment a jakost,
- při řízení využívá hodnotových vztahů, tj. může měřit a peněžně vyjádřit jak veškerou svou spotřebu jednotlivých majetkových složek, tj. materiálu, mezd a ostatních nákladů (vstupy), tak i své výkony (výstupy), a to jak u prvotních nákladů a výnosů, tak také u druhotných nákladů a výnosů, které vznikají předávkou výkonů mezi středisky,
- na základě tohoto měření je schopno vést účetnictví střediska (myslí se tím zpravidla účetnictví v účtových třídách 5 a 6),
- zachycovat skutečné a předem stanovené náklady a zjišťovat hospodářský výsledek ve vnitropodnikovém účetnictví.“

Hospodářská střediska ekonomické struktury lze členit podle:

- charakteru činnosti nebo
- ekonomické odpovědnosti.

3. 7. 1 KLASIFIKACE VNITROPODNIKOVÝCH STŘEDISEK PODLE CHARAKTERU ČINNOSTI

Klasifikace vnitropodnikových středisek podle charakteru činnosti je obecné členění útvarů, které je vhodné pro všechny typy oborů. Dle této klasifikace se střediska člení na:

- útvary hlavní činnosti,
- útvary obslužné a servisní,
- útvary správy a řízení,
- speciální útvary,
- strategické útvary. [6]

Útvary hlavní činnosti prochází hlavní výkony, které jsou určeny jak pro externího dodavatele (v případě výrobků), tak pro navazující střediska (v případě polotovarů). Příkladem útvaru hlavní činnosti jsou např. výrobní střediska. Ve **výrobním středisku** se uskutečňuje řada výrobních, ale také nevýrobních operací, které začínají odebráním materiálu ze skladu, případně odebráním polotovarů již zpracovaných jinými středisky a končí finálním výrobkem, dokončenou činností nebo provedenou službou. Výkonem výrobního střediska může být jak hotový výrobek, tak jeho dílčí části, případně některé hromadné operace.

Útvary obslužné a servisní své výkony předávají jiným útvarům. Hlavní výkony těmito útvary přímo neprocházejí, ale jsou nezbytné pro zajištění bezproblémového chodu podniku. Zajišťují činnosti, jejichž nákup od externích dodavatelů by nebyl pro podnik výhodný. Příkladem útvarů obslužných a servisních jsou střediska oprav, údržby, střediska dopravní, výroba energie apod.

Útvary správy a řízení jsou útvary, jejichž výkony nelze definovat ani měřit. Mají nevýrobní charakter a jejich náklady jsou společné pro podnik jako celek, případně jeho nižší části. Příkladem útvarů správy a řízení jsou střediska správní, vedení podniku, personální oddělení nebo účtárna.

Náplní **speciálních útvarů** je zajištění nejrozličnějších sociálních programů a sociálních služeb pro zaměstnance. Náklady těchto středisek jsou součástí tzv. komplexního propočtu optimalizace nákladů na zaměstnance. Příkladem speciálních útvarů jsou střediska rehabilitací, rekreační zařízení, stravování.

Náplní **strategických útvarů** je zajištění budoucnosti a konkurenceschopnosti podniku. Příkladem strategických útvarů jsou střediska výzkumu a vývoje nebo středisko strategického marketingu.

Ve výrobních podnicích (průmyslových, stavebních, dopravních apod.) se vžilo toto členění středisek – hlavní výroba, pomocná výroba, obslužná střediska, zásobování, prodej, správa, výzkum a vývoj, vedlejší činnost.

Vedle těchto obvyklých středisek se lze v praxi setkat i s útvary zúčtovacími. Takovým příkladem může být tzv. **neutrální středisko**, což je fiktivní útvar, který se využívá při evidenci mimořádných nákladů a výnosů, za něž nezodpovídá žádné konkrétní středisko. Náklady a výnosy plynoucí z jiného způsobu oceňování, než je uvedeno v zákoně, se stávají také předmětem tohoto střediska. Dále se mezi zúčtovací útvary řadí účetně technická střediska, která jsou využívána při účtování různých převodů účetního charakteru. Příkladem je **středisko realizace** (středisko zúčtování prodeje). To se v podniku vytvoří, pokud nejsou prodávané výkony přebírány do evidence odbytového střediska. [6]

3. 7. 2 KLASIFIKACE VNITROPODNIKOVÝCH STŘEDISEK PODLE EKONOMICKÉ ODPOVĚDNOSTI

Klasifikace vnitropodnikových středisek podle ekonomické odpovědnosti souvisí s organizační strukturou podniku a doplňuje věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Vzniká tak ekonomická struktura, jejíž jednotlivé útvary tzv. odpovědnostní střediska se podílejí na dosažení hodnotových výsledků. [2]

Podle míry pravomoci, rozsahu odpovědnosti a dle využívaných hodnotových nástrojů se rozlišují tyto typy odpovědnostních středisek:

- nákladové středisko,
- výdajové středisko,
- výnosové středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilní středisko,
- investiční středisko. [2]

Nákladové středisko je nejnižším typem odpovědnostního střediska, za které se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. V tomto středisku jsou stanoveny rozpočty ovlivnitelných nákladů vznikajících v důsledku jeho činnosti. Tyto rozpočty jsou předmětem kontroly a následně se porovnávají se skutečnými náklady. Dochází tedy k porovnání

skutečných a předem stanovených nákladů a analýze vzniklých odchylek. Příklad výkazu odchylek nákladů střediska je uveden v **příloze 2**.

Odpovědnost pracovníků je vázána na úsporu skutečných nákladů a dodržení předem stanovených nákladů. Pracovníci tedy neodpovídají za výši externích výnosů podniku ani za efektivnost využití jeho aktiv. Předpokladem pro využití hodnotových nástrojů je vytvoření plánu nákladů, které může středisko ovlivňovat svojí činností, případně přidělení pravomoci rozhodovat o objemu vytvářených výkonů. Tyto nákladové nástroje hodnocení jsou samozřejmě propojeny také s naturálními kritérii, kterými jsou např. dodržení požadované kvality práce či času realizace.

Kontrola hospodaření probíhá různými způsoby zejména ve vztahu na měřitelnost výkonů střediska a odpovědnost za úhradu fixních nákladů. V útvech, které nemají měřitelný objem aktivity (např. správní střediska), dochází k srovnávání skutečných nákladů s tzv. pevným rozpočtem. V útvech, jejichž výkony jsou měřitelné, dochází (jak již bylo zmíněno výše) ke srovnání skutečných nákladů s předem stanovenými náklady přepočtenými na skutečný objem výkonů. Přepočet může být proveden buď pouze u variabilních nákladů, nebo ve všech střediskových nákladech. Pokud je přepočet prováděn pouze u variabilních nákladů, pracuje se zde s tzv. **variantním přepočteným rozpočtem**. To znamená, že fixní náklady jsou ve středisku uznány v původní stanovené výši a středisko je orientováno na přesné splnění stanoveného úkolu při vynaložení minimálních nákladů. V tomto případě je vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů. Za předpokladu, že je přepočet prováděn u plných střediskových nákladů, dochází k využití tzv. **pevně přepočteného rozpočtu (lineárně přepočteného rozpočtu)**. V tomto případě by se útvar orientoval ne jen na vyhledávání absolutních úspor nákladů, ale i na zvyšování využití kapacity. Kontrola dodržení rozpočtu může být ještě provedena prostřednictvím tzv. **absolutně pevného (nepřepočteného) rozpočtu**, kdy dochází k porovnání skutečných nákladů střediska s předem stanovenými náklady schváleného rozpočtu. Absolutně pevný rozpočet se využívá při kontrolách nákladů středisek, u nichž není vymezen výkon, případně tento výkon není měřitelný (není iracionální jej měřit). V praxi se využívá pevný rozpočet při kontrolách nákladů správních útvarů, výzkumu a vývoje případně také u servisních středisek např. informační technologie. [2]

Typickými příklady nákladově řízených útvarů jsou střediska hlavní a správní, případně také střediska oprav a údržby.

Výdajové středisko nepřináší podniku prospěch v současné době, ale zvyšuje potenciál rozvoje firmy v budoucnosti. Pracovníci ve výdajových střediscích jsou odpovědní za výdaje. Jsou vázáni limitem účelově vymezených výdajů a měřitelnými dlouhodobými efekty jako důsledky vynaložených výdajů. Většinou bývá stanovena horní hranice těchto výdajů na určité období. Hodnocení výsledků činnosti tohoto útvaru se skládá zejména z věcného posouzení prospěchu činnosti např. z hlediska inovačního nebo rozvoje potenciálu. Za předpokladu, že vynaložené prostředky výdajových středisek budou souviset s budoucím ekonomickým prospěchem (např. náklady na vývoj a certifikaci), měly by být vhodně aktivovány do hospodářského výsledku a zohledňovány až v období, kdy z nich firma dosahuje daný ekonomický prospěch. Vhodnou aktivací do hospodářského výsledku by bylo například v případě nákladů na vývoj a certifikaci použití odpisů dlouhodobých nehmotných aktiv. [2]

Jako příklady výdajových středisek lze uvést útvary výzkumu a vývoje, vzdělávání, rekreační nebo útvary strategického marketingu.

Výnosové středisko je dalším z typů odpovědnostních středisek, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši výnosů z prodeje. Nemají však pravomoc určovat ceny výrobků a zboží, ani ovlivnit náklady spojené s tvorbou výkonů ani s jejich nákupem. Toto je obvykle ponecháno některé z nadřízených manažerských úrovní (vrcholové vedení podniku, případně vedení jednotlivých divizí). Činnost výnosového střediska se orientuje na maximalizaci objemu prodeje, má možnost ovlivnit jak výši, tak strukturu prodaných výrobků. I když má tedy pravomoc vstupovat do vztahů se zákazníky, cena prodávaných výkonů vychází ze základního ceníku a pracovníci výnosového střediska se při vyjednávání o ceně musí pohybovat ve stanoveném rozpětí odvozeném od základní ceny. Toto stanovené rozpětí pak umožňuje rozdělovat prodejní ceny výrobků a zboží podle konkrétních podmínek prodeje, které se často liší množstvím prodaných výkonů nebo platebními a dodacími podmínkami. Výnosové útvary tedy mají určitý manévrovací prostor např. pro poskytnutí množstevních slev, slev při okamžité úhradě atd.

Kontrolu hospodaření v těchto střediscích zajišťuje výsledek hospodaření. Dodržení rozpočtovaného objemu výnosů z prodeje výrobků a služeb externím zákazníkům, je pak vhodnou formou odměny oceněno.

Vhodnější formou orientace výnosových útvarů než je výše zmíněný objem výnosů bývá motivace středisek k maximalizaci tzv. **kalkulované marže z prodeje** (rozdíl mezi skutečnými tržbami a předem stanovenými prodejními cenami výkonů). [2]

Příkladem výnosových útvarů mohou být střediska prodeje, odbytová střediska, oddělení v obchodních domech. U velkých nadnárodních společností to mohou být regionální pobočky zaměřené na prodej výkonů koncernu.

Pracovníci **ziskového střediska** odpovídají jak za náklady, tak za výnosy, a tedy i za výši zisku tohoto útvaru. Předpokladem pro fungování takového typu odpovědnostního střediska je možnost ovlivňovat činitele, které působí na náklady a výnosy. To znamená pravomoc řídit celý podnikatelský proces (od rozhodnutí o objemu a struktuře vyráběných výrobků a zboží, přes nákup výkonů od externích, ale i interních zdrojů až po zajištění prodeje výrobků a zboží externím zákazníkům), a tím pádem i vstupování do vztahů s externími dodavateli a odběrateli. V jeho pravomocech však není rozhodování o výši, struktuře případně i využití aktiv podniku jako celku. Ziskové útvary většinou zastřešují i několik nákladových a výnosových středisek, která jsou vůči němu v podřízené pozici.

Kontrola hospodaření probíhá stejně jako u výnosových útvarů prostřednictvím výsledku hospodaření, kdy je sledováno dodržení rozpočtovaného případně jiným způsobem odvozeného požadovaného zisku. Při kvantifikaci zisku by měly být odděleny náklady ovlivnitelné fungováním útvaru od nákladů neovlivnitelných útvarem. Vzniká tak ovlivnitelný výsledek hospodaření, který je předmětem hodnocení činnosti managementu střediska a představuje důležitý nástroj v odpovědnostním řízení. Základní struktura výsledovky ziskového střediska je znázorněna v **příloze 3**. [2]

Příkladem ziskového střediska je vedení divize, které samostatně vyrábí a prodává určitou část sortimentu podniku, a je zodpovědné za nákladová střediska Nákup, Výroba, Expedice a za výnosové středisko Prodej.

Rentabilní středisko představuje takový typ odpovědnostního střediska, které odpovídá za náklady, výnosy a za výši střediskem vázaného pracovního kapitálu (pohledávky, zásoby a závazky z obchodního styku), jež má pravomoc ovlivnit. Vychází ze základního modelu ziskového střediska uvedeného výše. Pracovníci tohoto útvaru však mohou ovlivnit výši výrobních a vnitropodnikových zásob. Rentabilní středisko odpovídá za výši zásob, zásob nedokončené výroby a za výši pohledávek a závazků.

Protože se rentabilní útvary orientují na efektivní využití složek kapitálu ovlivnitelnými činnostmi, používají se pro kontrolu hospodaření nejčastěji kritéria rentability kapitálu, ekonomického zisku nebo také ekonomické přidané hodnoty. [2]

Předpokladem pro zavedení **investičního střediska** je přenesení odpovědnosti v investičním rozhodování z vrcholového vedení podniku. Tento útvar je tedy zodpovědný za náklady, výnosy, výši střediskem vázaného kapitálu. Dále také rozhoduje o pořizování investic, o jejich výši a způsobu využití. Odpovědnost za výši vložených prostředků do investice však může být brzdou realizace investic, protože zpravidla po realizaci investice následuje období, v němž klesá nebo dokonce stagnuje hospodářský výsledek.

Kontrola hospodaření investičního útvaru souvisí s předem stanoveným hospodářským výsledkem, za který je středisko odpovědné. Bývá uskutečňována, stejně jako u rentabilních útvarů, za pomoci kritérií rentability kapitálu, ekonomického zisku nebo také ekonomické přidané hodnoty. [2]

Příkladem investičních středisek jsou vrcholová vedení podniku, v případě velkých firem s širokým okruhem činnosti představují investiční útvary nejvyšší úroveň ekonomické struktury.

Tabulka se závěrečným shrnutím všech výše uvedených typů a charakteristik odpovědnostních středisek je předmětem **přílohy 4**.

Rozčlenění podniku na jednotlivá střediska znamená, rozčlenění podniku podle odpovědnosti za vývoj nákladů a výnosů, aktiv a závazků atd. Účelem takového rozčlenění je zobrazit vztahy mezi jednotlivými útvary a oddělení přínosů středisek k hospodářskému výsledku podniku. Vnitropodnikový výsledek hospodaření střediska se zjišťuje porovnáním předem stanovených a skutečně vynaložených nákladů, a označuje se jako úspora nebo překročení nákladů, nevzniká tedy tržní zisk nebo ztráta.

I přes odlišnou obsahovou náplň v jednotlivých typech středisek by měl výsledek hospodaření plnit tyto funkce:

- **kriteriální** – tzn., že je jedním z měřítek pro hodnocení úspěšnosti hospodaření střediska řídicími pracovníky;
- **stimulační** – tzn., že by měl vytvořit takové podmínky, kdy pracovníci ve snaze zlepšit hospodářský výsledek střediska přispívají ke zvýšení hospodářského výsledku celého podniku.

Počet, typ a rozsah hospodářských středisek záleží na konkrétních podmínkách v podniku. Důležité je, jaké jsou v podniku vztahy nadřízenosti a podřízenosti, druh organizace a především druh činnosti (např. ve výrobním podniku jde především o závislost druhu a organizace technologického procesu případně také typu výroby). Charakter vnitropodnikových středisek není upraven žádným zákonem, podnik jich tedy může vytvořit libovolný počet. Avšak základním parametrem pro jeho vznik bývá potřeba sledovat náklady (vstupy) a výnosy (výstupy) za určité činnosti. [2]

3. 8 TYPY VÝROBNÍHO PROCESU

Pro navržení vhodného účetního systému je jedním z hlavních faktorů typ výrobního procesu podniku. Jeho správné nastavení pak může vedoucím pracovníkům usnadnit celkové řízení nákladů, oceňování a v neposlední řadě také kontrolu podnikových středisek.

Mezi základní charakteristiky, které vytváří typologii výrobních procesů, se řadí zejména tyto:

- charakter výrobního procesu,
- členitost výrobního procesu,
- organizace výroby a dávkování,
- existence nedokončené výroby,
- sdruženost výroby. [3]

3. 8. 1 CHARAKTER VÝROBNÍHO PROCESU

Podle charakteru výrobního procesu lze rozeznat výrobu organickou a výrobu heterogenní.

Organická výroba, označovaná jako procesní výroba nebo též procesní technologie, je typická tím, že v jednom nebo ve vzájemně navazujících procesech se postupně přeměnou výchozí suroviny a materiálu vytvářejí výrobky s novými kvalitativními vlastnostmi, než měly výchozí zdroje.

Konkrétním příkladem organické výroby může být výroba surového železa, ze kterého se stává ocel, a následně se pak z ní vytvářejí finální výrobky – válcované plechy.

Heterogenní výroba se vyznačuje tím, že finální výrobky vznikají mechanickým spojováním samostatných dílů, přičemž jednotlivé díly si ponechávají i nadále charakter výměnné části celého celku.

Jako příklady heterogenní výroby lze uvést výrobu automobilů, výrobu spotřební elektroniky, výrobu nábytku, dveří nebo oken.

S charakterem výrobního procesu úzce souvisí i typ výkonů. Rozlišují se výkony homogenní (stejnorodé) nebo heterogenní (nestejnorodé).

Homogenní (stejnorodé) výkony se vyznačují stejnorodostí suroviny nebo výchozího materiálu a jednotným výrobním procesem. Výrobek tak nelze mechanicky rozložit na jednotlivé části.

Příkladem homogenních výkonů může být výroba elektrické energie nebo těžba uhlí.

Heterogenní (nestejnorodé) výkony vznikají z různých složek, jejichž výroba může být časově nebo i místně rozložena. Výroba tudíž nemusí probíhat rovnoměrně, což vyžaduje evidenci na meziskladech a uskladnění dílů do doby montáže. [4]

3. 8. 2 ČLENITOST VÝROBNÍHO PROCESU

Z pohledu členitosti výrobního procesu se rozlišují dva základní typy výroby, a to členitá a nečlenitá.

Členitá výroba je výrobní proces, který se člení na dva či více samostatných úseků.

Faktory ovlivňující členitou výrobu vyplývají z následujících okolností:

- výrobní proces probíhá postupně a jeho jednotlivé úseky jsou místně a časově odděleny;
- v jednotlivých úsecích se zpracovává různé množství produkce a tím může vznikat v některých úsecích nedokončená výroba, kterou je potřeba evidovat;
- výrobní proces se člení na několik na sebe navazujících celků, kdy produkce každého z úseků je kvalitativně odlišná (kromě posledního úseku). Produkt vznikající v úseku může vystupovat jako polotovár do většího počtu navazujících úseků nebo může být prodán externímu zákazníkovi.

Nečlenitá výroba představuje výrobu probíhající v jediném nebo po sobě následujících pracovních procesech, které tvoří technologicky nepřetržitý uzavřený celek. Je obvykle vázaná na jedno pracoviště, takže ji není účelné členit na dílčí procesy ani z hlediska informačního zobrazení. [4]

3. 8. 3 ORGANIZACE A DÁVKOVÁNÍ VÝROBY

Hledisko organizace a dávkování výrobního množství patří k nejužívanější charakteristice výroby, která člení výrobu na hromadnou, kusovou a sériovou.

Hromadná výroba je charakteristická výrobou velkého množství jednoho či několik málo výrobků. Prováděné výkony, u kterých zpravidla není znám konečný spotřebitel, se sledují primárně za určitý časový interval. Např. objem výroby za jednu směnu, den, týden, atd. Počet skutečně provedených výkonů se zjišťuje až následně, po skončení hodnocení období. Plán výroby v tomto případě vychází z množství výrobků, které může být vyrobeno při plánovaném využití výrobní kapacity. Příkladem hromadné výroby může být výroba surového železa nebo automobilů.

Sériová výroba je typická tím, že jsou vyráběny série menšího počtu výrobků. Na jednotlivé příkazy se zadává do výroby předem stanovené množství výkonů. Výroba sérií se nepravidelně opakuje, přičemž míra opakování je dána poptávkou. Ekonomické vyhodnocení série se provádí až po jejím dokončení, což znamená v nepravidelných časových intervalech. [3]

Podle velikosti série se rozlišuje sériová výroba na:

- malosériovou – např. výroba módního oblečení,
- středněsériovou – např. výroba automobilů, obráběcích strojů atd.,
- velkosériovou – např. výroba domácích elektrospotřebičů určitého typu.

Při **kusové výrobě** dochází k produkci malého množství výrobků, které se od sebe kvalitativně liší podle specifických požadavků konkrétních spotřebitelů. Taková to výroba má většinou neopakovatelný charakter, což znamená, že do výroby se zadávají jednotlivé výrobky s přesně stanovenými počty součástí dle přání zákazníka a to v nepravidelných časových intervalech. V případě zájmů několika zákazníků najednou se však kusová výroba může opakovat. Při shodě termínů dodání pak může být i spojena do malé, několikakusové série. Řízení výroby by v tomto případě mělo umožňovat, aby výrobek daný výrobním příkazem mohl být v celém výrobním procesu sledován jako celek.

Kusová výroba je typická pro těžké strojírenství např. výroba lodí, tramvajových souprav, luxusních automobilů podle specifických požadavků konkrétního zákazníka. [3]

Tabulka se závěrečným srovnáním kusové, sériové a hromadné výroby je předmětem přílohy 5.

3. 8. 4 *EXISTENCE NEDOKONČENÉ VÝROBY*

Existují 3 typy výrobních procesů podle výskytu nedokončené výroby, a to bez nedokončené výroby, se stabilní nedokončenou výrobou nebo s kolísající nedokončenou výrobou.

Procesy **bez nedokončené výroby** mají zpravidla tak rychlý oběh pracovního kapitálu vázaného ve výrobní fázi, že sledování nedokončené výroby není účelné. Příkladem takových procesů bývá výroba elektrické či tepelné energie.

Výroby se **stabilní nedokončenou výrobou** mají také poměrně rychlý oběh pracovního kapitálu. Výše nedokončené výroby je dána délkou výrobního cyklu a obsahem, respektive výrobní kapacitou zařízení. Z hlediska potřeb reálného zobrazení nákladů dokončených a prodaných výrobků k okamžiku zjišťování firemního zisku nebo ztráty (vnitropodnikových výsledků hospodaření), je zapotřebí sledovat nedokončenou výrobu minimálně intervalově. To probíhá provedením buď fyzické inventury, nebo oceněním produkce jednotlivých výrobních fází vnitropodnikovými cenami (vycházející z operativní evidence výroby). Příkladem procesů se stabilní nedokončenou výrobou je produkce surového železa dána objemem vysoké pece nebo výroba řady chemických výrobků.

S kolísající nedokončenou výrobou souvisí výrobní cykly, které jsou delší, než je hodnoticí interval, za něž se zjišťují hodnotové výsledky podniku. V tomto případě je pak nutné sledovat náklady ve vztahu k postupně vznikajícím nedokončeným výkonům. Kolísající nedokončená výroba se převážně vyskytuje ve fázové nebo také stupňové výrobě (viz následující podkapitola 3. 8. 5 Sdruženost výroby). Jako příklad procesů s kolísající nedokončenou výrobou lze uvést produkci automobilů nebo nábytku. [4]

3. 8. 5 *SDRUŽENOST VÝROBY*

Jedním ze základních třídících hledisek je sdruženost výrobního procesu. Z tohoto pohledu mohou vzniknout dva typy výroby, a to sdružená nebo nesdružená.

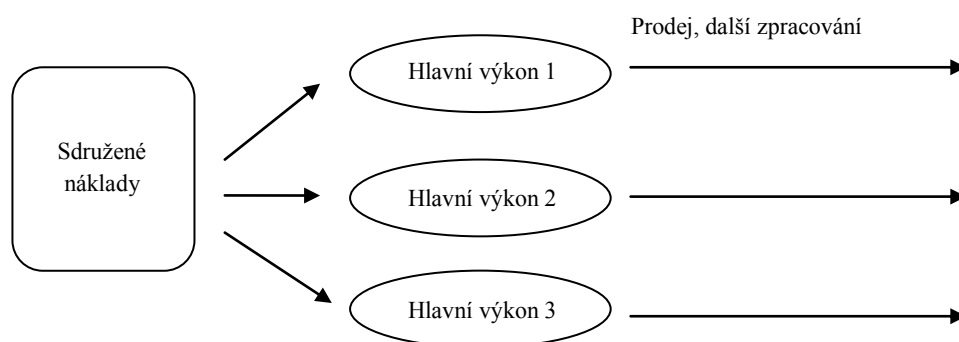
Sdružená výroba se vyznačuje tím, že z jedné nebo několika výstupních surovin vzniká najednou nebo postupně několik výrobků, přičemž jejich vznik a vzájemný poměr

mezi nimi nelze ovlivnit (nebo jen omezeně). Současně není možné přesně identifikovat spotřebu vstupních materiálů a surovin na jednotlivé výkony.

Sdružená výroba vzniká např. při zpracování ropy, mletí obilí nebo zpracování cukrové řepy.

Náklady sdružené výroby jsou vynakládány společně na celý proces, nelze tudíž k jednotlivým druhům výrobků přiřadit náklady přímo. Hlavním cílem účetnictví je v tomto případě poskytnout podklady pro řízení hospodárnosti jako celku. Až druhotným úkolem je poskytnout podklady pro zajištění nákladů jednotlivých druhů společně vznikajících výkonů, viz graf 3. 1. [4]

Schéma 3. 1 Obecné schéma metody sdružených výkonů



Zdroj: (Král, 2010) – vlastní zpracování

O **Nesdružené výrobě** hovoříme v případě, kdy množství výrobku nebo vzájemné poměry vyrobeného množství i výrobků lze ovlivňovat pomocí vložených vstupních materiálů a surovin. Současně je možné zajistit nebo stanovit spotřebu vstupních materiálů a surovin na jednotlivé výrobky.

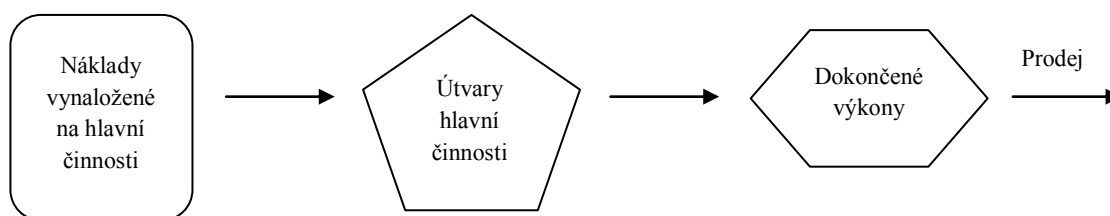
V rámci nesdružených výrob existují čtyři základní metody zachycení výkonů a to:

- prostá metoda,
- fázová metoda,
- stupňová metoda,
- zakázková metoda. [4]

Předmětem **prosté metody** je jediný druh výkonu, který se vyrábí v nečlenitém a uzavřeném procesu, viz graf 3. 2. Nejčastěji se s touto metodou lze setkat u hromadné

výroby, kdy útvary hlavní činnosti zajišťují kompletní provedení celého výkonu. Prostou metodu s různými úpravami lze aplikovat v zásadě ve všech nečlenitých procesech. Při vhodném analytickém členění prvotních údajů se dají odděleně sledovat skutečné a předem stanovené náklady více druhů výrobků, které jsou vyráběny v jediném výrobním procesu. Výsledná kalkulace by se v případě prostého modelu zjistila jako podíl skutečně vynaložených nákladů na dokončené výkony a jejich objem. [4]

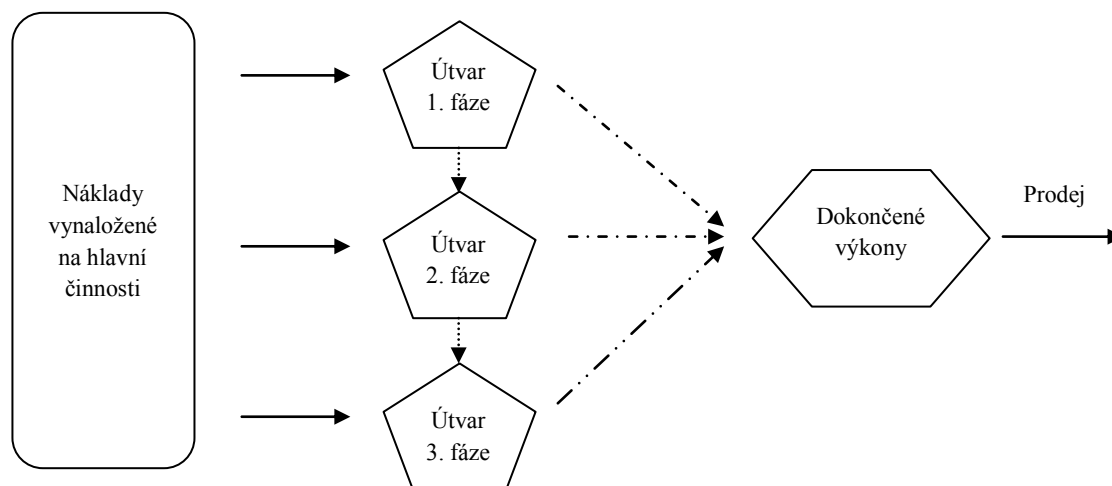
Schéma 3. 2 Obecné schéma prosté metody



Zdroj: (Král, 2010) – vlastní zpracování

Uplatnění **fázové metody** je zejména v členitých výroбах jediného výrobku nebo skupiny homogenních výrobků. V každé z fází výrobního procesu vzniká rozdílné množství výkonů, což znamená, že účetnictví musí sledovat vstupy a výstupy jednotlivých fází odděleně. Jednotlivé fáze jsou na sobě nezávislé a mohou tedy produkovat výrobky, nedokončenou výrobu nebo polotovary samostatně, viz graf 3. 3. Výsledná kalkulace se ve fázovém modelu vypočítá prostým dělením skutečně vynaložených nákladů a jejich objemu výkonů za jednotlivé fáze. [4]

Schéma 3. 3 Obecné schéma fázové metody



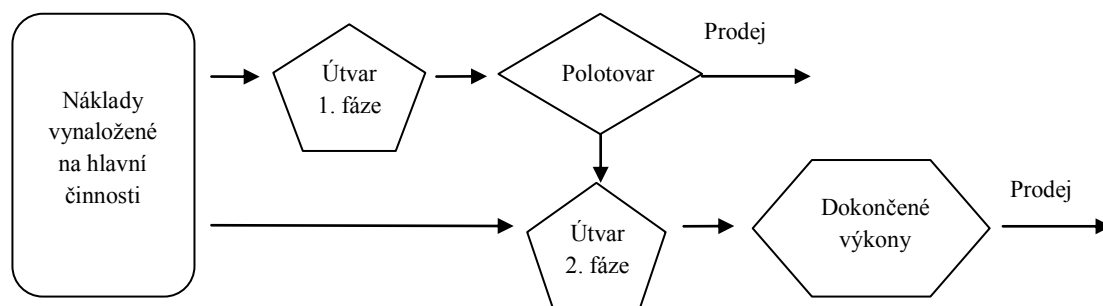
Pozn.:

- tok naturálních i hodnotových veličin
-→ tok pouze naturálních veličin
- - - -> tok pouze hodnotových veličin
- · - · -> tok dokončených výkonů a hodnotových veličin závěrečné fáze

Zdroj: (Král, 2010) – vlastní zpracování

Stupňová metoda je naopak od fázové metody uplatňována spíše v heterogenních výroбах, kdy následující výrobní stupeň nemůže pracovat bez výstupů předchozího výrobního stupně a je na něm závislý. V rámci jednotlivých stupňů výroby mohou vznikat polotovary vlastní výroby, které se zachycují v účetnictví ne jen ve fázi tvorby, ale taky se zobrazují jejich převody do navazujících stupňů. Také ve stupňové metodě výroby vzniká nedokončená výroba, která je v účetnictví zobrazována intervalově na základě evidence nebo provedené inventury, viz graf 3. 4. Výsledná kalkulace stupňové metody by se zjišťovala stejným způsobem jako u fázové metody. [4]

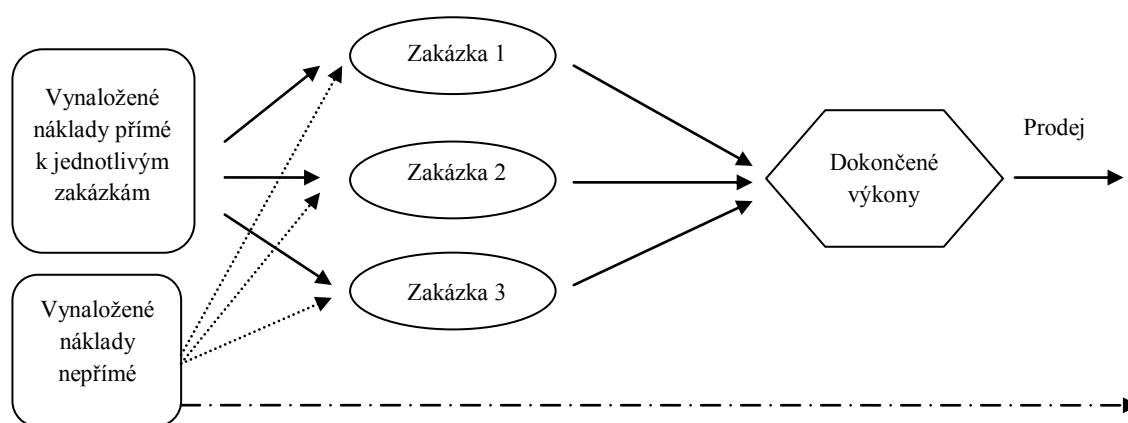
Schéma 3. 4 Obecné schéma stupňové metody



Zdroj: (Král, 2010) – vlastní zpracování

Zakázkovou metodu lze nalézt v podnicích s heterogenní výrobou, kde se zhotovují jednotlivé výrobky na základě individuálních objednávek klientů. Protože se nákladová náročnost výkonů u zakázkové výroby liší, je důležité sledovat náklady na jednotlivé zakázky odděleně (nejlépe prostřednictvím analytické evidence nákladů na jednotlivé zakázky). Informačním podkladem je v tomto případě číslo zakázky respektive výrobní příkaz. Přímý materiál a přímé mzdy se přenášejí na zakázky přímo, režie se přenáší v předem stanovených nákladech podle plánované kalkulace. Výsledné kalkulace bývají většinou zjišťovány až po skončení zakázky (v nepravidelných časových intervalech), v případě dlouhodobějších zakázek mohou být výsledné kalkulace zjišťovány průběžně. [4]

Schéma 3. 5 Obecné schéma zakázkové metody



Pozn.:

-➔ varianta, kdy se nepřímé náklady alokují mezi jednotlivé zakázky
- - - - ➔ varianta, kdy se nepřímé náklady nealokují mezi jednotlivé zakázky

Zdroj: (Král, 2010) – vlastní zpracování

Závěrem ke klasifikaci výrobních procesů lze říci, že vždy bude vždy záležet na konkrétních podmínkách, ve kterých probíhá výrobní proces. Jednotlivé charakteristiky typů výrobních procesů mají větší či menší, avšak nepominutelný vliv na organizaci vnitropodnikového účetnictví, kalkulačního systému a rozpočetnictví.

3. 9 KALKULACE

V konkurenceschopném podniku jsou kalkulace stěžejním nástrojem pro řízení vývoje nákladů výkonů podniku. Jsou základním nástrojem řízení z hlediska výkonnostního. Jejich

význam se odvíjí od toho, s jakým úspěchem budou kalkulace plnit své úkoly. Kvalita kalkulací závisí na dobrém fungování všech subsystémů manažerského účetnictví, tj. rozpočetnictví a nákladového účetnictví.

Mezi hlavní informační funkce kalkulací patří zejména to, že jsou:

- podkladem pro stanovení vnitropodnikových cen,
- výchozí základnou pro rozhodování ohledně cenové politiky podniku,
- jedním z důležitých pokladů pro rozhodování o struktuře sortimentu produkováných výkonů,
- základním informačním podkladem pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- informačním nástrojem při plánování a kontrole v operativním řízení (např. při oceňování stavu a změny hotových výrobků nebo nedokončené výroby). [3]

V praxi se využívají kalkulace hlavně tam, kde je výroba nebo poskytování služeb na tolik odlišné a obsáhlé, že by bez pomoci kalkulací nebylo možné stanovit ceny výkonů. V zakázkové výrobě, která bude náplní 4. kapitoly diplomové práce, se mohou kalkulace využívat jen u výkonů, které podnik považuje za nejdůležitější. Předmětem kalkulace v takových případech bývají konkrétní výkony, které jsou však ještě dále specifikovány podle odběratele pro kterého zakázka určena.

Obsahem kalkulací jsou náklady na výrobu výkonů, skládající se z jednotlivých prvků, které lze charakterizovat jako nákladové druhy. Ty se dle Hradeckého (2008, s. 176) „vymezují pěti základními, stejnorodými nákladovými položkami:

- spotřeba materiálu, patří sem i spotřeba energie,
- spotřeba a použití externích prací a služeb, jako např. výrobních kooperací, telekomunikačních, poradenských, opravářských aj. služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady vč. Sociálního a zdravotního pojištění,
- odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- finanční náklady, jako jsou např. nákladové úroky, bankovní výlohy, pojistné atd.“

Ve vztahu ke kalkulačnímu členění nákladů (členění nákladů na jednicové a režijní) se v podnicích rozlišují 2 typy koncepčně odlišných přístupů kalkulací - kalkulace plných nákladů a kalkulace variabilních nákladů.

O **kalkulaci plných nákladů** se jedná tehdy, pokud jsou ke konkrétnímu výkonu přiřazovány náklady (v rozlišení na přímé a nepřímé), které se vynakládají právě v souvislosti s vytvořením tohoto výkonu.

Obecný kalkulační vzorec plných nákladů má podobu:

$$\begin{aligned} & \text{přímé náklady výkonu} \\ & + \text{alokované nepřímé náklady výkonu} \\ & = \text{plné náklady výkonu [2]} \end{aligned}$$

K takto vymezenému výkonu se dále připočítávají fixní náklady, bez ohledu na jejich časovou souvislost vzhledem ke změně nákladů variabilních. Jedná se tedy o statické zobrazení kalkulovaných výkonů (nákladů a zisku) k neměnnému objemu (sortimentu) prováděných výkonů.

Základní nevýhoda kalkulace plných nákladů, vyplývající ze statické vypovídací schopnosti, spočívá v opožděném informování o struktuře a variantách skladby výkonů, o skutečném množství výkonů, o limitu prodejní ceny a posouzení ziskovosti výkonu. Dalším významným omezením této kalkulace je tzv. arbitrární omezení. To znamená, že přiřazení některých režijních nákladů k jednotlivým výkonům bývá často jen formální a nelze nalézt příčinnou závislost mezi náklady a výkony, které tyto náklady vyvolávají. Nejčastěji se jedná o náklady správy a řízení společnosti jako celku nebo také činnosti servisních útvarů, jež jsou společné velkým skupinám výkonů.

Přes to všechno má kalkulace plných nákladů svá využití. Slouží jako kritérium cenové politiky, tzn. umí porovnávat a měřit rozdíly variant vynaložených zdrojů. Dále je pak využívána jako měřítko konkurenceschopnosti společnosti ve srovnání s ostatními podniky v daném odvětví nebo také při analýze ziskovosti jednotlivých výkonů. [2]

Pro **kalkulaci variabilních nákladů** je důležitá především závislost nákladů na objemu výkonů a jejich členění na variabilní a fixní složky. Pro tento typ kalkulace je rozhodující příčina vzniku nákladů a odlišení nákladů vyvolaných jednotlivými výkony (tedy nákladů variabilních) od nákladů vyvolaných časem (tedy nákladů fixních). V této souvislosti se nevyužívá členění nákladů na přímé a nepřímé.

I když jsou oba dva typy kalkulací koncepčně odlišné, nejsou ve vzájemném rozporu, což je umožňuje vzájemně kombinovat. Jak kalkulace plných nákladů, tak kalkulace variabilních nákladů využívají jedné informační základy, která tedy umožňuje doplnit výše zmíněný obecný kalkulační vzorec plných nákladů.

Ten pak může mít například tuto obecnou podobu:

jednicové náklady výkonu
+ přímé variabilní režijní náklady výkonu
+ nepřímé variabilní režijní náklady výkonu
= **variabilní náklady výkonu celkem**
+ přímé fixní režijní náklady výkonu
+ alokované nepřímé režijní náklady výkonu
= **plné náklady výkonu** [2]

Jednotlivé kalkulační položky by se dále mohly členit podle činností, se kterou souvisí (např. výrobní či prodejní). Pokud bychom požadovali zahrnout do kalkulace i správní náklady, byly by obsahem posledního samostatného řádku.

Všechny výše zmíněné informační funkce však nemůže plnit jen jedna kalkulace nákladů výkonů. Podniky využívají několik druhů kalkulací a jednotlivých vztahů mezi nimi, vytváří tzv. **kalkulační systém**. Podle funkce, kterou v tomto řídicím systému plní, lze kalkulace dále členit na:

1. kalkulace předběžné:
 - propočtové,
 - plánové,
 - operativní,
2. kalkulace výsledné.

Kalkulace předběžné se v podnicích vytvářejí před zahájením tvorby výkonu a jejich funkcí je stanovení nákladového cíle (úkolů). Podle toho jaký úkol plní se dále podrobněji člení na propočtové, plánové a operativní. Kalkulace operativní a plánové se pak společně označují jako **normové**. [2]

S **propočtovou kalkulací** se lze setkat ve fázi výzkumu a vývoje nového výrobku (výkonu), kdy však ještě neprobíhá jeho výroba ani prodej. Její kvalita záleží na dostupnosti a spolehlivosti dokumentace, která je k dispozici. Nejčastěji se tedy při sestavování propočtové kalkulace vychází z informací o nákladech a parametrech podobných výrobků, z obecně platných normativů, případně také z odhadů stanovených na základě vlastností výrobku a způsobu jeho tvorby.

Využití propočtové kalkulace je zejména v hromadné a sériové výrobě, kde představuje jedno ze základních kritérií při předběžném posuzování ziskovosti nového

výrobku (výkonu). V tomto případě tvoří podklad pro rozhodování, zda se daný výrobek bude vyrábět či nikoliv. U zakázkové výroby tento typ kalkulace vyjadřuje nákladovou náročnost individuálního výrobku za daných podmínek. Poskytuje tedy základní údaje pro zpracování cenové nabídky, případně jednání o ceně s konkrétním zákazníkem. Konečná verze propočtové kalkulace vychází z vlastností stanovených zákazníkem a způsobu tvorby výrobku. Tak pak následně představuje výchozí úroveň nákladové náročnosti pro útvary, které zajišťují přípravu a realizaci zakázky. [2]

Plánová kalkulace je charakteristická tím, že se sestavuje na určité plánované období. Vyjadřuje tak výši nákladů, které by v průběhu daného období měly být vynaloženy na tvorbu daného výkonu. Většinou se sestavuje v období, kdy už jsou výkonové a spotřební normy známé, a proto vychází z již existujících technologických postupů a konstrukčních vlastností výrobku. Z hlediska časového období, na které se plánová kalkulace sestavuje, se rozlišují dvě formy – tzv. **plánovaná kalkulace dílčího období** (vyjadřující výši nákladů na předpokládané změny v jednotlivých časových intervalech) a tzv. **plánovaná kalkulace celého rozpočtového období** (vyjádřená průměrem jednotlivých předem stanovených nákladů v návaznosti na plánované změny).

Obecně se plánovaná kalkulace využívá u opakované výroby, nejčastěji hromadné či sériové. V souvislosti s plánováním na středních a vyšších úrovních řízení, pak především jako podklad při zpracování hlavního podnikového rozpočtu. [2]

Operativní kalkulace je typická tím, že vyjadřuje předem stanovené náklady, jejichž výše odpovídá konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám produkce výkonu. Představuje další zpřesnění nákladů plánované kalkulace podle konkrétní zajištěné dokumentace a podmínek procesu tvorby výkonu. Stejně jako u plánované kalkulace se i u operativní kalkulace rozlišují dvě formy – tzv. **operativní kalkulace dílčího období** (sestavuje se za období, kdy jsou zjištěné podmínky platné a nedochází k žádným změnám) a tzv. **operativní kalkulace celého sledovaného období** (vyjádřena průměrem dílčích operativních kalkulací, kdy váhami může být plánovaný nebo skutečný objem výroby).

Operativní kalkulace je jednou z nejpřesnějších kalkulací, která je v podnicích sestavována. Její využití je tedy ve všech typech výroby. [2]

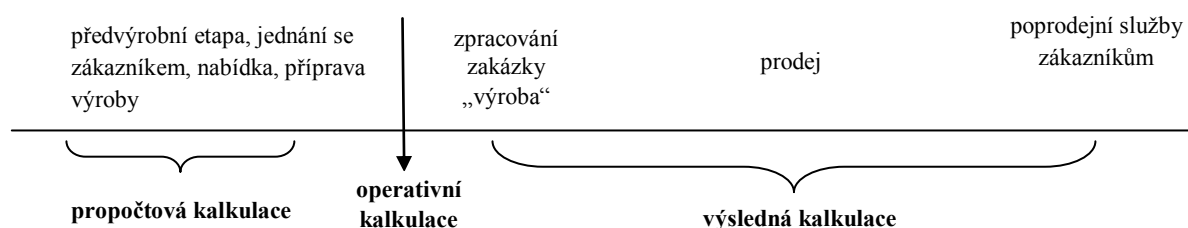
Výsledná kalkulace propočítává skutečně vynaložené náklady (nebo průměrně vynaložené náklady) na jednotku produkce za určitý časový úsek.

Využívá se k zjištění skutečných nákladů výkonů jak v průběhu činnosti, tak po dokončení či prodeji výkonů, dále pak také při kontrolách plnění nákladového cíle (úkolů). Je tedy podkladem pro kontrolu hospodárnosti. Její využití pak roste zejména v zakázkové

výrobě, kde je potřeba průběžně porovnávat náklady stanovené operativní kalkulací se skutečnými náklady zakázky. Pokud by došlo ke zjištění rozdílů, je nutné provést úpravy vedoucí k nápravě, ještě před dokončením zakázky. Při tomto typu výroby bývá možnost úpravy ceny zpravidla omezená a je dána smluvními podmínkami jednotlivých zakázek. [2]

Vazby jednotlivých kalkulačních v rámci zakázkové činnosti znázorňuje schéma 3. 6.

Schéma 3. 6 Vazby kalkulačních v zakázkové výrobě



Zdroj: (Fibířová, 2011) – vlastní zpracování

Struktura nákladů, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každé společnosti individuálně prostřednictvím tzv. **kalkulačních vzorců**. Ty člení nákladové položky variantně s ohledem na použití a využití kalkulací v hodnotovém řízení.

Základní, historicky nejstarší a nejjednodušší je tzv. **typový kalkulační vzorec**. Představuje však jen základní strukturu pro potřeby plánování a kontroly nákladů, obsahuje následující položky:

přímý materiál
 přímé mzdy
 ostatní přímé náklady
 výrobní režie
 = **vlastní náklady výroby**
 správní režie
 = **vlastní náklady výkonu**
 odbytová režie
 = **úplné vlastní náklady výkonu**
 zisk (ztráta)
 = **cena výkonu**
 daň z přidané hodnoty
prodejní cena výkonu [4]

Retrogradní kalkulační vzorec vychází z kalkulace ceny a požadované úrovně zisku nebo marže, kterou následně porovnává s předpokládanou výší nákladů daného výkonu.

Ve vztahu na zakázkovou výrobu bývá tento vzorec používán nejčastěji, neboť umožňuje sledovat pokrytí nákladů cenou. Základní tvar retrogradního kalkulačního vzorce je následující:

základní cena výkonu
– dočasná cenová zvýhodnění
– slevy zákazníkům (sezónní, množstevní, atd.)
= **cena po úpravách**
– náklady
= **zisk (případně ztráta)** [4]

Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady – další úpravou kalkulačního vzorce je oddělené sledování nákladů ovlivněných změnami v objemu výkonů (variabilních) a nákladů fixních. Takto vzniklá tzv. **kalkulace variabilních nákladů** vychází z retrogradního kalkulačního vzorce a dále jej upravuje následovně:

cena po úpravách
– variabilní náklady výrobku (přímé náklady, variabilní režie, atd.)
= **marže**
– fixní náklady v průměru připadající na výrobek
= **zisk (ztráta) v průměru připadající na jeden výrobek** [4]

Dynamická kalkulace pracuje s členěním nákladů na přímé a nepřímé a dále také s členěním nákladů podle fází reprodukčního procesu. Odpovídá tedy na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnou v objemu výkonů. Jednou z možných variant dynamické kalkulace je tato:

přímé (jednicové) náklady
+ ostatní přímé náklady – variabilní a fixní
= **celkem přímé náklady**
+ výrobní režie – variabilní a fixní
= **náklady výroby**
+ prodejní režie – variabilní a fixní
= **náklady výkonu**
+ správní režie
= **plné náklady výkonu** [4]

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je dalším rozšířením kalkulace variabilních nákladů, kdy se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek, ale členění se podle principu příčinné souvislosti. Takovýto kalkulační vzorec se dá vyjádřit například následujícím způsobem:

cena po úpravách

- variabilní náklady výrobku (přímé náklady, variabilní režie, atd.)
- = **marže I.**
- fixní výrobní náklady
- = **marže II.**
- fixní náklady skupiny výrobků
- = **marže III.**
- fixní náklady podniku
- = **zisk (případně ztráta) v průměru připadající na jeden výrobek [4]**

Kalkulace relevantních nákladů dále rozpracovává kalkulaci se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů ve vztahu k peněžním tokům. Její struktura je obdobná jako u výše uvedené kalkulace, ale jsou zde navíc podrobněji rozděleny nákladové položky ve vztahu na peněžní toky v sledovaném období. [4]

Pro přiřazování nepřímých nákladů v kalkulacích se využívají následující kalkulační metody:

1. kalkulace dělením:
 - prostá,
 - s poměrovými čísly,
2. kalkulace přírážková:
 - sumační,
 - diferencovaná.

Kalkulace prostým dělením je využívána v případech, kdy jsou náklady vyvolané pouze jedním druhem výkonu nebo i různými druhy, které jsou však stejně náročné.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly se aplikuje v případě, kdy lze přiřadit společné náklady výkonům dle jejich příčinného vztahu k tzv. přepočtové jednotci, vyjadřující rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů.

Sumační přírážková kalkulace je metoda, u níž se podíl nepřímých nákladů na kalkulační jednotci zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. V tomto případě se předpokládá, že nepřímé náklady se vyvíjejí přímo úměrně této zvolené rozvrhové základně.

Diferencovaná přírážková kalkulace se využívá pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů s použitím různých rozvrhových základen. Při volbě těchto základen se využívá analýzy příčinného vztahu mezi oběma veličinami. [4]

Existují dva typy rozvrhových základů, a to naturální a peněžní. U naturálních základů je sazba nepřímých nákladů vyjádřena v peněžních jednotkách, kdežto u peněžních základů bývá vyjádřena v procentech

Activity Based Costing Method (dále jen ABC metoda) je jednou z dalších metod uplatňovaných pro přiřazování nákladů. Nepracuje s rozvrhovými základnami, ale přiřazuje náklady dílčím aktivitám podle příčin jejich vzniku. ABC metoda se využívá pro stanovení nákladové náročnosti nestandardních, v malých objemech prováděných výkonů a upozornění na příčiny jejich nákladové náročnosti. Umožňuje zpracování variantních rozpočtů pro různý rozsah prováděných aktivit, dále pak měřit výkonnost útvarů případně také působit na hospodárnost při vynakládání nákladů. [4]

Kalkulace jsou historicky nejstarším a v dnešní době nejrozšířenějším nástrojem hodnotového řízení. Jejich hlavním cílem je poskytnout vedoucím pracovníkům informace o nákladech prováděných výkonů, o výkonech, které jsou při současných cenách nejvýhodnější a o měření přínosů z prodeje konkrétních výrobků.

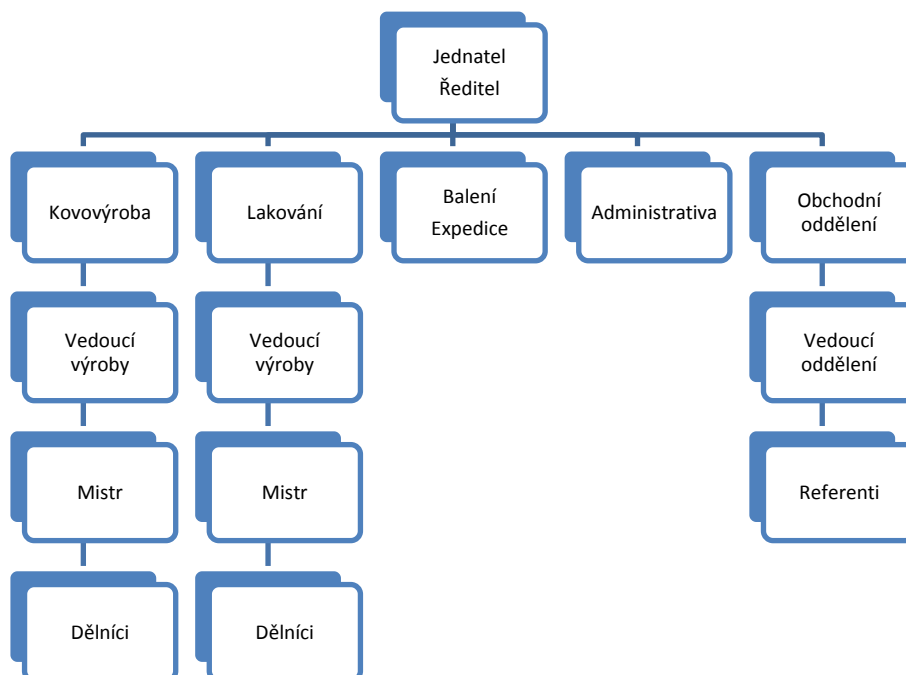
4. VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ V ZAKÁZKOVÉ VÝROBĚ

K uplatnění vnitropodnikového účetnictví bude v následující kapitole využito společnosti zakázkového charakteru, jejíž skutečný obchodní název z důvodu velké konkurence v tomto odvětví nebude uveden. Společnost bude pro účely diplomové práce vystupovat pod fiktivním názvem XYZ, s. r. o. Tento podnik se zabývá vlastní a komerční výrobou kovových produktů a lakováním výrobků práškovou technologií (komaxit). Součástí výrobního procesu společnosti je i montáž výrobků, jejich balení a případná expedice.

4. 1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI [14]

Organizační struktura (viz schéma 4. 1) společnosti XYZ, s. r. o. je tvořena dvěma výrobními odděleními, oddělením expedice, administrativou a obchodním oddělením, která jsou všechna podřízena jednatelem společnosti. Ve výrobních úsecích jsou vždy vedoucí výroby, mistři a dělníci. Nově vzniklé obchodní oddělení se skládá z vedoucího oddělení a obchodních referentů. V roce 2012 měla společnost průměrně 22 zaměstnanců.

Schéma 4. 1 Organizační schéma společnosti



Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

4. 2 VÝROBNÍ ČINNOST

Hlavní činností společnosti XYZ, s. r. o. je zakázková výroba kovových výrobků, která představuje asi polovinu veškeré činnosti společnosti. Další polovinu pak tvoří lakování výrobků práškovými plasty. Dále také společnost zakázkově vyrábí produkty z materiálu dodaného zákazníkem, případně poskytuje služby ve formě přelakování materiálu dodaného zákazníkem, nejružnější ohyby, výseky či děrování kovového materiálu.

Výrobní činnost podniku je různorodá. Tím, že společnost při výrobě často spolupracuje i s jinými firmami podobného zakázkového charakteru, je schopna vyrobit téměř jakýkoliv kovový výrobek dle přání zákazníka. Mezi nejčastější vyráběné výrobky patří: poštovní schránky, bezpečnostní schránky, trezorové skřínky, policové regály, stojany, skříně, opláštění plynových kotlů a kotlů na pevná paliva, odpadkové koše, kartotéky, instrumentační stolky a topení. Kromě těchto výrobků jsou také často vyráběny polotovary určené k dalšímu zpracování – např. různé kostry výrobků nebo konstrukce. Tyto produkty jsou tedy polotovary vyráběné na zakázku, které si musí objednavatel dokončit, aby byly hotovými výrobky, ale z hlediska společnosti XYZ, s. r. o. jsou považovány za hotové výrobky.

Vzhledem k obrovské konkurenci v tomto odvětví se společnost orientuje hlavně na kvalitu produkovaných výrobků a polotovarů. K výrobě je používán materiál vysoké kvality nakupován od stálých externích dodavatelů. Výroba probíhá na speciálních strojích např. ohraňovacích nebo výsekových lisech a následně dle přání zákazníka dochází k povrchové úpravě výrobků práškovými plasty ve vysokokapacitní lakovací lince, v lakovacích boxech a ve vypalovacích pecích. Všechny výrobky jsou vyráběny výhradně na zakázku, tudíž lze v průběhu procesu výroby konečný produkt upravovat, měnit projektovou dokumentaci či zvolit jinou povrchovou úpravu – lak, barvu, vzhled výrobku. Výrobu lze tedy označit jako kusovou, někdy však může jít i o výrobu malosériovou, kdy na přání zákazníka se vyrábí několik set kusů stejného výrobku.

4. 3 TRŽBY SPOLEČNOSTI

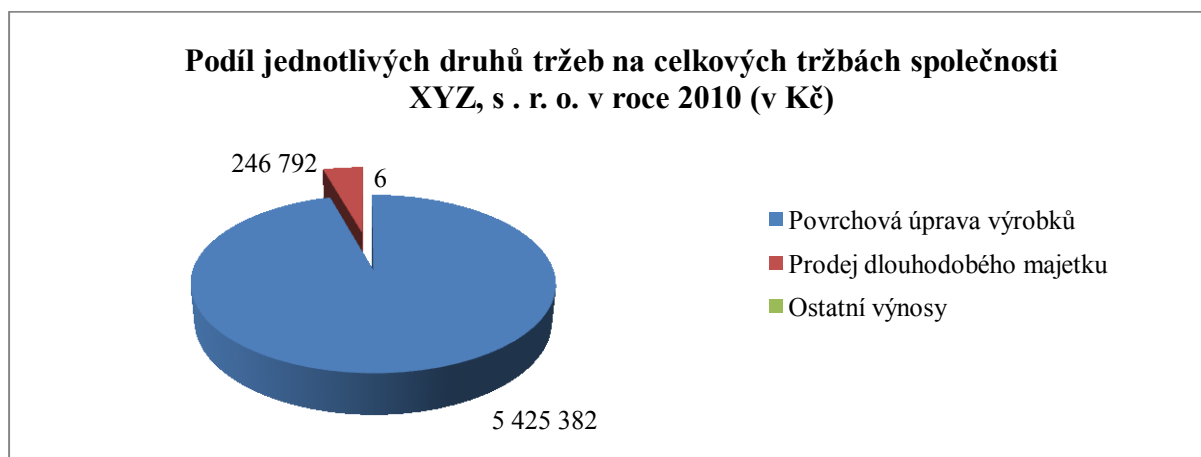
Z výše popsané výrobní činnosti lze odvodit, že výrobní činnost společnosti je velmi rozmanitá. Tržby nejsou sledovány podle typu vyrobeného výrobku, ale podle charakteru činnosti a to prostřednictvím analytické evidence. Ta člení tržby na povrchovou úpravu

výrobků, prodej dlouhodobé majetku, prodej kovových výrobků a ostatní výnosy. Délka jednotlivých zakázek se pohybuje v horizontu několika dnů, zřídka kdy týdnů.

Analytické členění výnosů společnosti je pro vedení společnosti dostačující, avšak pro vyplňování statistických výkazů je nedostačující. Navrhla bych proto, podrobnější členění syntetických účtů podle potřeb Českého statistického úřadu.

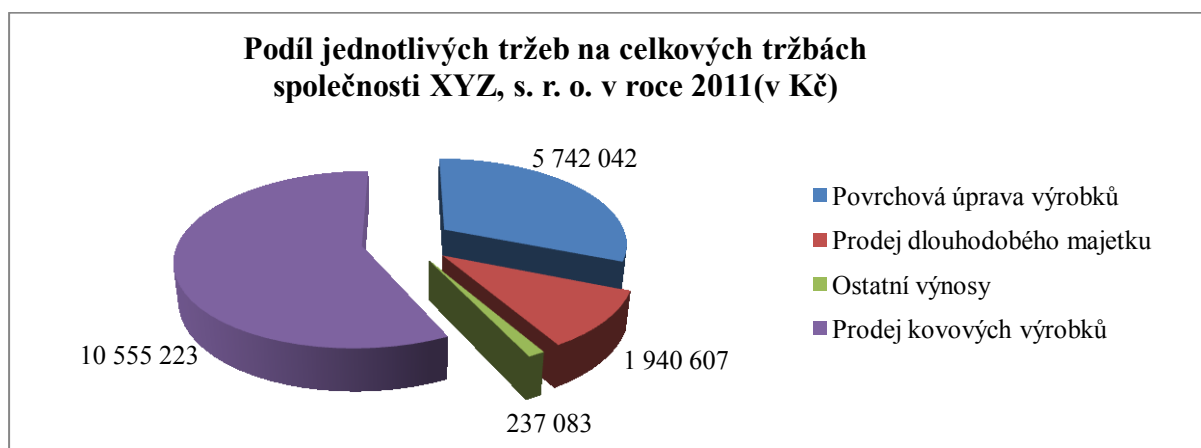
V níže uvedených grafech 4. 1, 4. 2 a 4. 3 je uveden vývoj a charakter tržeb, který vychází z informací poskytnutých vnitropodnikovým účetnictvím společnosti XYZ, s. r. o. za roky 2010, 2011 a 2012.

Graf 4. 1 Podíl jednotlivých tržeb na celkových tržbách společnosti za rok 2010



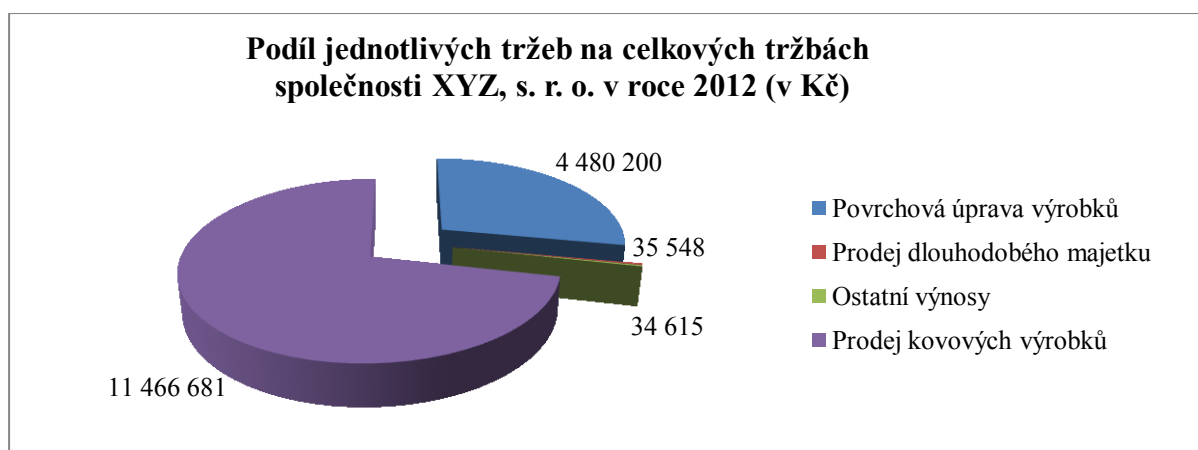
Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Graf 4. 2 Podíl jednotlivých tržeb na celkových tržbách společnosti za rok 2011



Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Graf 4. 3 Podíl jednotlivých tržeb na celkových tržbách společnosti za rok 2012

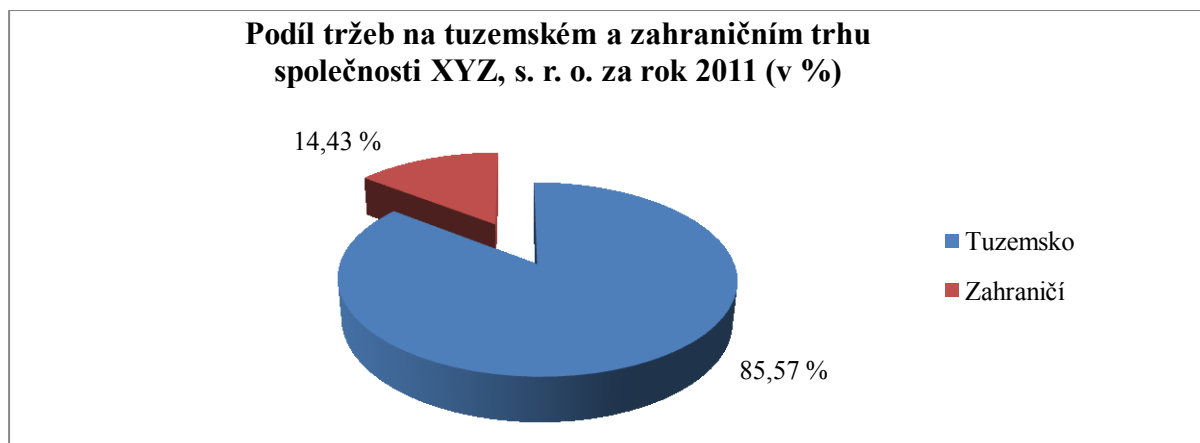


Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Jelikož společnost XYZ, s. r. o. vznikla na konci roku 2009, jsou tržby v prvním roce fungování společnosti, na rozdíl od dalších let, poměrně nízké a to 5 672 180 Kč. Také charakter činnosti je poměrně jednotvárný, převládají tržby za povrchovou úpravu výrobků, které činily 5 425 382 Kč, prodej dlouhodobého majetku 246 792 Kč, a ostatní výnosy (kurzové zisky, úroky z bankovního účtu) 6 Kč. V roce 2011 se společnost začala zaměřovat na zakázkovou výrobu kovových výrobků, která společnosti v tržbách přispěla 10 555 223 Kč, v tržbách za rok 2011 dosáhla povrchová úprava 5 442 522 Kč a prodej dlouhodobého majetku 1 940 607 Kč, ostatní výnosy 327 083 Kč. Celkové tržby společnosti za rok 2011 byly 18 265 435 Kč. V roce 2012 činily tržby za povrchovou úpravu 4 480 200 Kč, tržby z prodeje kovových výrobků 11 466 681 Kč, tržby z prodeje dlouhodobého majetku 35 548 Kč a ostatní výnosy 34 615 Kč. Celkové tržby společnosti za rok 2012 tak činily 16 017 044 Kč. Z výše uvedených grafů a informací, které poskytlo vnitropodnikové účetnictví, je zřejmé, že zatímco v roce 2010 se společnost orientovala na povrchovou úpravu výrobků práškovými plasty, v následujících letech 2011 a 2012 převažuje stále více prodej kovových výrobků.

Společnost nepůsobí pouze na tuzemském trhu, ale od roku 2011 dodává výrobky také do jiných členských států Evropské Unie, zejména Francie a Německa. Vnitropodnikové účetnictví společnosti, respektive analytické členění výnosů umožňuje zjišťovat výši tržeb nejen na tuzemském, ale také na zahraničním trhu. Na základě podkladů vnitropodnikového účetnictví společnosti XYZ, s. r. o. jsou zpracovány dva níže uvedené grafy 4. 4 a 4. 5, které znázorňují procentní podíl tržeb na tuzemském a zahraničním trhu v letech 2011 a 2012.

Graf 4. 4 Podíl tržeb na tuzemském a zahraničním trhu za rok 2011



Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Graf č. 4. 5. Podíl tržeb na tuzemském a zahraničním trhu za rok 2012



Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

4. 4 ZPŮSOB ÚČTOVÁNÍ

Společnost XYZ, s. r. o. nemá vlastní účtárnu, tuto službu pro firmu vykonává externí dodavatel, který zpracovává účetnictví v účetním programu Klient, jenž je konstruován pro střední a větší firmy. Program Klient obsahuje 12 modulů, které však nejsou všechny plně využívány společností. Jelikož účetní software Klient neobsahuje modul mzdy, jsou personalistika a mzdy vedeny v účetním programu Premier system.

Účetnictví společnosti je vedeno v jednookruhové účetní soustavě, kdy náklady a výnosy jsou sledovány prostřednictvím analytické evidence účtové třídy 5 a 6. Jednotlivé

syntetické účty nákladů a výnosů jsou členěny podle hospodářských středisek a zakázek. Společnost má zřízeny 3 střediska, a to: Kovovýroba, Lakování a Správa. Uvedená forma vnitropodnikového účetnictví nepostihuje vzájemné předávky mezi středisky.

O pořízených zásobách společnost XYZ, s. r. o. účtuje tzv. způsobem B, tedy účtuje nakoupený druh zásoby přímo na vrub nákladů. V průběhu roku tedy společnost na skladových účtech neúčtuje, a až k poslednímu dni účetního období se provádí inventura zásob, na základě které se následně provede účtování na skladových účtech zásob. O případný přírůstek nebo úbytek skladových zásob se opravuje hodnota nákladů. Kancelářské potřeby, čisticí prostředky apod. jsou účtovány přímo do spotřeby.

Zásoby vlastní činnosti ani polotovary ve společnosti nevznikají, proto se ani neevidují. Jelikož společnost zatím nemá svou vlastní maloobchodní prodejnu, neaktivují se hotové výrobky jako zboží, ale jsou prodávány jako hotové výrobky, které se účtují ve prospěch příslušných výnosových účtů účtové skupiny 60.

Nakupované zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou. Ta se skládá z ceny pořízení (cena dodaného materiálu a zboží) a z ostatních nákladů souvisejících s pořízením zásob (dopravné, přepravné, poštovné, pojistné, clo, balné, nakládka a vykládka materiálu). Mezi nakupované zásoby společnosti XYZ, s. r. o. patří výrobní materiál (plechy a trubky různé velikosti a tloušťky, šrouby, nýty, matice, práškové plasty) a pomocný materiál sloužící k zajištění výrobního procesu (mazací oleje, krabice, balicí papír).

Nakupovaný hmotný majetek se oceňuje v pořizovacích cenách. U hmotného majetku v pořizovací ceně nad 40 000 Kč je v účetnictví účtováno o účetních odpisech. Pro daňové účely jsou používány zrychlené daňové odpisy. Hmotný majetek v pořizovací ceně do 40 000 Kč je účtován na vrub nákladů.

Účetní jednotka sestavovala za účetní období 2012 účetní závěrku v zjednodušeném rozsahu. [14]

Společnosti bych doporučila zřídit kromě dvou stávajících výrobních středisek Kovovýroba a Lakování a správního střediska Správa také odbytové středisko Prodej, které by postihovalo činnosti obchodního oddělení případně i expedice. Domnívám se, že stávající forma vedení jednookruhového účetního systému je dostačující, a navržení dvouokruhového účetního systému by bylo případě společnosti XYZ, s. r. o. zbytečné.

Vnitropodnikové účetnictví účetní jednotky poskytuje dostatečné informace o výsledcích hospodaření jednotlivých středisek, avšak cíl diplomové práce není na toto zaměřen.

Společnosti bych dále doporučila sledovat vnitropodnikové předávky mezi středisky, které dosud byly kontrolovány pouze vedoucími výroby nebo mistry. Jako nejvhodnější způsob pro sledování vnitropodnikových předávek se jeví zřízení účtů 599 – Vnitropodnikové náklady a 699 – Vnitropodnikové výnosy a k nim příslušné analytické účty podle navržených středisek.

Společnost při oceňování zásob nepostupuje v souladu se Zákonem o účetnictví, jelikož neúčtuje o nedokončené výrobě, porušuje tak hlavní zásadu účetnictví a to zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečností.

V rámci oceňování hmotného majetku jsem neshledala, že by docházelo k porušování právních předpisů či vnitropodnikových směrnic.

4. 5 VYUŽITÍ KALKULACÍ VE SPOLEČNOSTI XYZ, S. R.O. [14]

Každá přijatá zakázka (objednávka) ve společnosti má nejdříve přiděleno své číslo, které je velmi důležité, protože dle něj je zakázka sledována, evidována a účtována. Následně zaměstnanci obchodního oddělení zpracovávají v programu Microsoft Office Excel zakázkový list, který obsahuje: název a adresu, případně i kontakt odběratelské firmy, název zakázky, datum přijetí zakázky, datum ukončení zakázky, KOVO materiál – typ materiálu, hmotnost, cena/kg, cena celkem, kooperace, LAK materiál – rozměry v dm², cena Kč/dm², cena celkem, KOVO práce, LAK práce, prodejní cena za kus, počet kusů v zakázce a prodejní cena celé zakázky. Na základě zakázkového listu se následně zpracovávají předběžná – plánová kalkulace. Ta vychází z cen materiálu skutečně spotřebovaného, odhadu nákladů práce a režijních nákladů. Sestavuje se na období dané předpokládaným trváním zakázky. Jelikož sestavená předběžná kalkulace slouží také jako podklad pro stanovení cenové nabídky na případné odchylky při výrobě, které mají za následek zvýšení nákladů zakázky, se nebere ohled. Cena zakázky je tedy stanovena na základě předběžných kalkulací (propočtových kalkulací). Ta je pak v případě výroby podobných výrobků modifikována. Díky špatnému odhadu nákladů tak nemusí být konkrétní zakázka zisková, ba naopak může být i ztrátová, proto je vyžadováno, aby byly odhady nákladů co nejpřesnější. Společnost se snaží eliminovat případné odchylky zejména volbou ověřených dodavatelů. Pokud se jedná o malosériovou výrobu, provádí se odhad dle zkušební vzorku. Jestliže je cenová nabídka zákazníkem akceptována, vyhotovuje obchodní oddělení s odběratelem objednávku (buď na základě vypracovaného projektu zákazníka, nebo na základě vypracovaného projektu společnosti XYZ, s. r. o. a schváleného zákazníkem). Následně na základě vypracované objednávky

obchodní oddělení nakupuje potřebný materiál, případně také poptává dodavatelské firmy na kooperaci. Kooperací je v tomto případě myšleno provedení jednorázového úkonu či vyrobení součástky (výrobku), které společnost není schopna vyrobit sama.

Při výrobním procesu je přesně sledován a evidován spotřebovaný materiál, který byl využitý na danou zakázku. Dle výkazu práce dochází k evidenci odpracovaných hodin práce dělníků vztahující se k dané zakázce. Ke každé zakázce je vedený samostatný zakázkový list.

Na základě výsledných kalkulací pak společnost XYZ, s. r. o. porovnává skutečně spotřebované náklady s předem stanovenými náklady na výrobu výrobků.

Hotové výrobky jsou oceňovány na úrovni úplných vlastních nákladů výkonu. Nerozlišuje se zde správní, odbytová či výrobní režie, ty jsou v kalkulacích všechny zahrnuty pod režijními náklady.

Struktura kalkulačního vzorce hotových výrobků a služeb společnosti XYZ, s. r. o.:

přímý materiál
přímé mzdy
ostatní přímé náklady
režijní náklady
úplné vlastní náklady výkonu

Přímý materiál tvoří přímé náklady na výrobek či službu, které se zjišťují z objednávky respektive z vypracovaného projektu. Přímý materiál představuje základní materiál, který lze přímo a přesně vyčíslit na jednotku. Příkladem mohou být v kovovýrobě plechy, dráty, zámky, trubky, kulatina, jelek, dále spojovací materiál jako trhací nýty a další pomocný materiál jako šrouby, matice a vložky. Za přímý materiál ve středisku lakování je považována spotřeba práškových plastů v Kč/dm².

Přímé mzdy představují mzdy výrobních dělníků, zámečníků a programátorů, kteří se podílejí na výrobě produktu či poskytování služby a které jsou přímo vyčíslitelné na danou zakázku. Odpracované hodiny jsou evidované ve výkazech práce a oceňují se různou mzdou: u výrobních dělníků je to 150 Kč/1hodina práce, u zámečníků a lakýrníků je to 200 Kč/1hodina práce a u programátorů je to 250 Kč/1 hodina práce. V této hodinové mzdě je již zahrnuto sociální pojištění ve výši 25 % a zdravotní pojištění ve výši 9 %, které je povinen platit zaměstnavatel za své zaměstnance z hrubých mezd. Tato hodinová mzdová sazba se v posledních 3 letech nezměnila, a to v důsledku stejných mzdových nákladů.

Ostatní přímé náklady obsahují náklady společnosti, které nejsou přiřaditelné ani k přímému materiálu ani k přímým mzdám. Řadí se zde například náklady spojené s kooperací nebo náklady na pracovní cestu.

Režijní náklady se ve společnosti evidují souhrnně, nerozdělují je tedy na výrobní, správní a odbytovou režii. Veškeré nepřímé náklady, které vznikají v souvislosti s výrobou výrobků či poskytnutím služby se označují jako režijní náklady. Do této skupiny společnost zahrnuje odpisy výrobních strojů (ohraňovacího lisu, výsekového lisu, vysokokapacitní lakovací linky, lakovacích boxů, vypalovacích pecí atd.), které jsou využívány při zpracování zakázky, náklady na opravy strojů, spotřeba elektrické energie, spotřeba plynu, mzdy technickohospodářských pracovníků, náklady spojené s nájmem, reklamou, balením a přepravou výrobku k zákazníkovi.

Při rozpočtování režijních nákladů vychází společnost XYZ, s. r. o. z odpracovaných hodin na konkrétní zakázku zjištěných dle výkazu práce. Nejdříve se vypočítává podíl režijních nákladů (v peněžním vyjádření), který připadá na jednu odpracovanou hodinu. K tomuto výpočtu se využívají data o režijních nákladech na jednu směnu, které se zpravidla měsíčně mění a celkový počet odpracovaných hodin na všech zakázkách za jednu směnu.

Vzorec 4. 1 Propočet režijních nákladů na jednu odpracovanou hodinu

$$\text{Režijní náklady/1 odprac. hod. v Kč} = \frac{\sum \text{režijních nákladů na směnu v Kč}}{\sum \text{odprac. hod. na všech zakázkách za směnu}}$$

Následně se vypočítává podíl režijních nákladů (v peněžním vyjádření), který připadá na konkrétní hotovou zakázku. Počet odpracovaných hodin vztahujících se k zakázce se opět zjišťuje na základě výkazu práce.

Vzorec 4. 2 Propočet režijních nákladů na hotovou zakázku

$$\text{Režijní náklady v Kč} = \text{režijní náklady/1 odprac. hod. v Kč} \times \sum \text{odprac. hod. na dané zakázce}$$

Při rozpočtování režijních nákladů nevychází společnost z procentního vyjádření, ale využívá jednoduchý a nenáročný systém evidence odpracovaných hodin práce na konkrétní zakázce. Při rozpočtování se využívají aktuální data režijních nákladů, která se zpravidla měsíčně přepočítávají dle aktuálních cen elektrické energie, plynu, pohonných hmot atd.

4. 6 SROVNÁNÍ KALKULACÍ PRO TUZEMSKÝ A ZAHRANIČNÍ TRH [14]

Společnost XYZ, s. r. o. se nezabývá jen zakázkovou výrobou pro české odběratele, ale má své stálé odběratele také v zahraničí, převážně ve Francii a Německu. Zakázková výroba pro tyto zákazníky se většinou nijak neliší od podobných zakázek tuzemského charakteru. Přesto kalkulace pro zahraniční zákazníky mají určitá svá specifika, která budou ukázána na sestavených předběžných a výsledných kalkulacích. Jako předmět kalkulace bude pro srovnávání zvoleno 20 kusů polohovatelných polic do regálů, které bývají běžně společností vyráběny.

Kalkulace výrobků pro tuzemský trh

Přijatá zakázka (objednávka) obdrží nejprve své číslo, dle kterého je sledována a evidována. Následně se zpracovává zakázkový list, který je podkladem pro sestavení předběžné kalkulace, ze které obchodní oddělení získává informace o přímém materiálu. Ten se v našem případě skládá z materiálu spotřebovaného kovovýrobou, který činí **Kč 6 674,80** a z materiálu spotřebovaného lakováním, který činí **Kč 5 362,50**. Spotřebovaný materiál kovovýroby je oceněn nákupními skutečnými cenami. Spotřebovaný materiál lakování se stanovuje podle celkové upravované plochy výrobku, která je násobena cenou za dm^2 (případně za m^2). Cena závisí na použité barvě, odstínu, síle materiálu (silnější materiál se musí déle vypalovat), typu výrobku a velikosti upravované plochy (celoplošné díly jsou nejlevnější). Přímé mzdy kovovýroby a lakování byly dle technickohospodářských norem odhadnuty na **Kč 3 300,00** (tato částka obsahuje i sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem za své zaměstnance). Ostatní přímé náklady spojené s kooperací byly vyčísleny na **Kč 1 177,20**. Režijní náklady na jednu směnu se skládají z odhadů ceny: elektrické energie Kč 1 500,00, plynu Kč 1 500,00, mezd technickohospodářských pracovníků Kč 3 000,00, nájemného Kč 1 000,00, nákladů na opravy strojů Kč 300,00 a odpisů strojů Kč 300,00. Celkové režijní náklady na jednu směnu jsou tedy stanoveny ve výši **Kč 7 600,00**. Odhadovaný počet odpracovaných hodin na všech zakázkách za směnu činil **27,65 hodin**. Odhad počtu odpracovaných hodin na dané zakázce činí **19 hodin**. Zisková přírážka se v tuzemsku díky obrovské konkurenci pohybuje v rozmezí 2 – 5 % a počítá se z úplných vlastních nákladů výkonu. V kalkulacích bude počítáno vždy s nižší ziskovou přírážkou. S vyšší ziskovou přírážkou společnost počítá pouze u kalkulací pro konečné

spotřebitele. Celková prodejní cena bez daně z přidané hodnoty, dále jen DPH, je součtem úplných vlastních nákladů výkonu a ziskové přírážky.

Předběžné a výsledné kalkulace budou sestaveny na základě výše zmíněného kalkulačního vzorce hotových výrobků a služeb.

Předběžná kalkulace 20 kusů polohovatelných polic do regálů:

Přímý materiál – kovovýroba	Kč 6 674,80
Přímý materiál – lakování	Kč 5 362,50 (4 875 dm ² × 1,10 Kč)
Přímé mzdy	Kč 3 300,00
Ostatní přímé náklady	Kč 1 177,20
<u>Režijní náklady</u>	<u>Kč 5 225,00</u>
Úplné vlastní náklady výkonu	Kč 21 739,50
<u>Zisková přírážka 2 %</u>	<u>Kč 434,79 (21 739,50 Kč × 0,02)</u>
Celková prodejní cena bez DPH	Kč 22 174,29

Výpočet přímých mezd: na výrobě zakázky se dle výkazu práce podíleli:

dělníci celkem 12 hod. × 150 Kč/hod. = 1 800 Kč,

programátoři celkem 2 hod. × 250 Kč/hod. = 500 Kč,

lakýrníci celkem 5 hod. × 200 Kč/hod. = 1 000 Kč.

Po sečtení celkové přímé mzdy činí **3 300 Kč**.

Celkové odhadované odpracované hodiny na dané zakázce činí **19 hodin**.

Pro výpočty režijních nákladů budou v praktické části diplomové práce využívány výše uvedené vzorce 4. 1 a 4. 2.

Výpočet režijních nákladů:

$$\text{Režijní náklady/1 odprac. hod. v Kč} = \frac{\Sigma 7\,600 \text{ Kč}}{\Sigma 27,65 \text{ hodin}} = \text{Kč } 275,00$$

$$\text{Režijní náklady v Kč} = \text{Kč } 275,00 \times \Sigma 19 \text{ hod.} = \text{Kč } 5\,225,00$$

K celkové prodejní ceně bez DPH, která byla vypočtena na Kč 22 174,29, se dále připočítává aktuální sazba DPH a následně lze vyčíslit celkovou prodejní cenu s DPH, jež je předmětem fakturace. Pokud během zakázky dojde ke změně nákladů nebo nejsou odhady

nákladů přesné, může být zakázka ztrátová. K odchylkám nákladů se nebere zřetel a sjednaná cena na základě předběžné kalkulace je tak konečná.

Výsledná kalkulace 20 kusů polohovatelných polic do regálů:

Přímý materiál – kovovýroba	Kč 6 674,80
Přímý materiál – lakování	Kč 5 850,00 ($4\,875\text{ dm}^2 \times 1,20\text{ Kč}$)
Přímé mzdy	Kč 3 000,00
Ostatní přímé náklady	Kč 1 177,20
<u>Režijní náklady</u>	<u>Kč 4 812,50 ($275\text{ Kč} \times 17,5\text{ hod.}$)</u>
Úplné vlastní náklady výkonu	Kč 21 514,50
<u>Zisková přírážka 2 %</u>	<u>Kč 430,29 ($21\,514,50\text{ Kč} \times 0,02$)</u>
Celková prodejní cena bez DPH	Kč 21 944,79

V průběhu zakázky společnost nakoupila nový typ práškových plastů s výrazně lepšími technickými vlastnostmi. Cena těchto práškových plastů je sice vyšší a vzrostla z původních 1,10 Kč/dm² na 1,20 Kč/dm², ale jejich nanášení a následné vypalování je podstatně kratší než u původního typu práškových plastů. Došlo tedy ke snížení počtu odpracovaných hodin lakýrníků z původních 5 hod. na 3,5 hod. a tím i ke snížení celkových mzdových nákladů z původních 3 300 Kč na 3 000 Kč. Zkrátila se i celková délka zakázky z původních předpokládaných 19 hod. na 17,5 hod.

Rozdíl mezi fakturovanou cenou na základě předběžné kalkulace a cenou výsledné kalkulace činí 229,50 Kč. Došlo k překročení nákladů u přímého materiálu – lakování, a to o 487,50 Kč a poklesu ziskové přírážky o 4,50 Kč, v důsledku nižších úplných vlastních nákladů výkonu. Společnost však dosáhla úspory nákladů v podobě snížení přímých mezd o 300 Kč a režijních nákladů o 412,50 Kč.

Kalkulace výrobků pro zahraniční trh

Stejně jako u kalkulací pro tuzemský trh i zde každá přijatá zakázka (objednávka) obdrží nejprve své číslo, dle kterého je sledována a evidována a následně se zpracovává zakázkový list, který je také podkladem pro sestavení předběžné kalkulace. Přímý materiál kovovýroby i lakování zůstává nezměněn, stejně tak jako přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Jednou z položek, která se bude lišit, na rozdíl od tuzemského trhu, jsou režijní náklady. Do nich navíc budou ještě zahrnovány náklady na balné a přepravné výrobků do

zahraničí. Náklady na balné se stanovují podle počtu spotřebovaných krabic a obalového materiálu. V našem případě by tyto skutečné náklady činily **Kč 150,00**. Převážu poskytuje pro společnost XYZ, s. r. o. externí přepravce. Náklady na přepravu dané zakázky jsou fixní a na základě ročního smluvního kontraktu činí v případě Francie **Kč 1 587,00**. Celkové režijní náklady na jednu směnu by tedy byly stanoveny ve výši **Kč 9 337,00**. Odhad počtu odpracovaných hodin na všech zakázkách za směnu zůstává stejný, a to **27,65 hodin**. Také odhad počtu odpracovaných hodin na dané zakázce je stejný, a to **19 hodin**. Další z položek, která se bude u zahraničních kalkulací lišit, je zisková přírážka. Díky menší konkurenci v zahraničí, dobrým obchodním vztahům a kvalitním výrobkům si může společnost XYZ, s. r. o. účtovat pro francouzského zahraničního odběratele vyšší ziskovou přírážku, a to v rozmezí 5 - 10 %, která je taktéž počítána z úplných vlastních nákladů výkonu. Stejně jako u tuzemských kalkulací, i zde bude počítáno s nižší hodnotou ziskové přírážky, protože se nepředpokládá prodej koncovému zákazníkovi.

Předběžná kalkulace 20 kusů polohovatelných polic do regálů:

Přímý materiál – kovovýroba	Kč 6 674,80
Přímý materiál – lakování	Kč 5 362,50 (4 875 dm ² × 1,10 Kč)
Přímé mzdy	Kč 3 300,00
Ostatní přímé náklady	Kč 1 177,20
<u>Režijní náklady</u>	<u>Kč 6 416,11</u>
Úplné vlastní náklady výkonu	Kč 22 930,61
<u>Zisková přírážka 5 %</u>	<u>Kč 1 146,53 (22 930,61 Kč × 0,05)</u>
Celková prodejní cena bez DPH	Kč 24 077,14

Výpočet režijních nákladů:

$$\text{Režijní náklady}/1 \text{ odprac. hod. v Kč} = \frac{\Sigma 9\,337 \text{ Kč}}{\Sigma 27,65 \text{ hodin}} = \text{Kč } 337,69$$

$$\text{Režijní náklady v Kč} = \text{Kč } 337,69 \times \Sigma 19 \text{ hod.} = \text{Kč } 6\,416,11$$

K celkové prodejní ceně bez DPH, se na rozdíl od tuzemských kalkulací nepřipočítává aktuální sazba DPH, protože se jedná o plnění osvobozené při dodání zboží do jiného členského státu.¹ Fakturovaná částka se v tomto případě ještě přepočítává na eura, a to aktuálním kurzem ČNB. Pokud během zakázky dojde ke změně nákladů nebo nejsou odhady

¹ Dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

nákladů přesné, může být zakázka ztrátová. K odchylkám nákladů se nebere zřetel a sjednaná cena na základě předběžné kalkulace je tak konečná. U výsledné kalkulace je počítáno se stejnou ziskovou přírážkou jako u kalkulace předběžné.

Výsledná kalkulace 20 kusů polohovatelných polic do regálů:

Přímý materiál – kovovýroba	Kč 6 674,80
Přímý materiál – lakování	Kč 5 850,00 ($4\,875\text{ dm}^2 \times 1,20\text{ Kč}$)
Přímé mzdy	Kč 3 000,00
Ostatní přímé náklady	Kč 1 177,20
Režijní náklady	Kč 5 909,58 ($337,69\text{ Kč} \times 17,5\text{ hod.}$)
Úplné vlastní náklady výkonu	Kč 22 611,58
Zisková přírážka 5 %	Kč 1 130,58 ($22\,611,58\text{ Kč} \times 0,05$)
Celková prodejní cena bez DPH	Kč 23 742,16

*Stejně jako u výsledné kalkulace pro tuzemský trh, i zde byl v průběhu zakázky společnost nakoupen nový typ práškových plastů s výrazně lepšími technickými vlastnostmi. Vznikl tedy rozdíl mezi fakturovanou cenou na základě předběžné kalkulace a cenou výsledné kalkulace ve výši **334,98 Kč**. I na tomto rozdílu se podílela úspora nákladů, která vznikla snížením přímých mezd o 300 Kč a režijních nákladů o 506,53 Kč, a dále došlo k překročení nákladů vlivem růstu přímého materiálu – lakování o 487,50 Kč a snížení ziskové přírážky o 15,95 Kč, která poklesla v důsledku snížení úplných vlastních nákladů výkonu.*

4. 7 ZHODNOCENÍ KALKULACÍ A DOPORUČENÍ SPOLEČNOSTI XYZ, S.R.O.

Předběžné a výsledné kalkulace společnosti XYZ, s. r. o. jsou sestavovány na základě jednoduchého a nenáročného způsobu, který je v souladu s právními předpisy a vnitropodnikovými směrnicemi. Navrhla bych však společnosti několik následujících změn.

Kalkulační položka přímých mezd obsahuje sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance z jejich hrubých mezd. Toto pojištění bývá ve většině podniků zařazené až v položce ostatní přímé náklady, ale nejsou tímto porušovány žádné právní předpisy. Přesto by měla společnost pro přehlednost oddělit hodnotu sociálního

pojištění ve výši 25 % a zdravotního pojištění ve výši 9 % z hrubých mezd a vykazovat je samostatně v položkách ostatních přímých nákladů.

Při rozpočtování režijních nákladů je využíváno aktuálních dat, která se zpravidla měsíčně mění dle aktuálních cen elektrické energie, plynu, pohonných hmot atd. Tento systém je sice náročný na zpracování, ale při rozpočtování režijních nákladů nedochází ke zbytečným odchylkám v kalkulacích výrobků a služeb. Při vyčíslování odpracovaných hodin na všech zakázkách za jednu směnu nejsou zohledňovány prostoje mezi jednotlivými zakázkami. Ty jsou sice vzhledem k tomu, že zakázky bývají sjednávány dopředu velmi malé, přesto by však měla s nimi společnost počítat.

Tím, že fakturace pro zahraniční odběratele je vyčíslená v eurech, nikoliv v českých korunách, je nutno počítat také se vznikem kurzových rozdílů (kurzových zisků, kurzových ztrát). Ty vznikají z toho důvodu, že faktura je přepočtena aktuálním kurzem ČNB ke dni jejího vystavení, ale zpravidla bývá uhrazována později (v termínu splatnosti tj. do 14 dnů), tedy s jiným kurzem ČNB, a to ke dni přijetí úhrady. Následně vznikají společnosti další náklady v podobě bankovních poplatků za přijatou zahraniční platbu. Tyto poplatky již společnost ve svých kalkulacích nikde nezohledňuje. Doporučila bych společnosti na tyto kurzové rozdíly tvořit účetní rezervu.

Společnost XYZ, s. r. o. uvažuje o expandování na další zahraniční trhy. Ze srovnání výsledných kalkulací je zřejmé, vyšší ziskové přírážky společnost dosahuje u výrobků pro zahraniční trh. Jelikož celkové náklady zakázky významně zvyšuje cena dopravného, je pro společnost výhodnější uskutečňovat zahraniční zakázky s větším objemem výrobků. U kalkulací pro tuzemský trh není s cenou dopravného počítáno, jelikož si výrobky odběratelé přebírají v provozovně společnosti a přepravují si je na vlastní náklady. Společnost může dosahovat na zahraničním trhu větších zisků, jelikož zahraniční odběratelé akceptují i vyšší cenu. Důležitá je zde kvalita výrobků a jejich rychlé dodání. Reklamace společnosti XYZ, s. r. o. bývají vyřizovány během 48 hodin, což se také projevuje na dobrých obchodních vztazích a ochotou zahraničních odběratelů zaplatit za výrobky vyšší cenu.

5. ZÁVĚR

I když vnitropodnikové účetnictví není nijak podrobně v českých právních předpisech upraveno, jeho zavedení zvláště pak ve větších podnicích je téměř nutností. Na základě informací, které nám poskytuje je možno sledovat jak a kde náklady a výnosy vznikly, výsledky hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů, stav zásob vytvořených vlastní činností, atd. Má ale také kontrolní funkci. Umožňuje kontrolu hospodaření v obdobích kratších než kalendářní rok, zpravidla to bývá kalendářní měsíc. Vnitropodnikové účetnictví musí být konstruováno tak, aby vyhovovalo potřebám účetní jednotky. Ta si může zvolit mezi jednookruhovou, dvouokruhovou nebo kombinovanou účetní soustavou.

Praktické využití vnitropodnikového účetnictví bylo aplikováno na výrobní společnosti zakázkového charakteru s fiktivním názvem XYZ, s. r. o. Byla popsána organizační struktura, výrobní činnost, způsob účtování a oceňování zásob v dané společnosti. Kalkulace jsou ve společnosti uskutečňovány na základě individuálních objednávek, a to v nepravidelných časových intervalech. Zakázky mají různý počet výrobků a také strukturu. I když v závěru praktické části byly společnosti doporučeny změny v kalkulačním systému, je nutno říci, že stávající systém, byť jednoduchý a nenáročný, je v souladu s platnou právní úpravou.

Jelikož společnost zvažuje, že v budoucnu bude expandovat na další zahraniční trhy (nyní má stálé zákazníky pouze ve Francii a Německu), bylo provedeno srovnání předběžných a výsledných kalkulací pro tuzemský a zahraniční trh. Z tohoto srovnání vyplynulo, že větší ziskovou přírážku, a tedy i zisk má společnost u zahraničních odběratelů. Důležitým faktorem pro zahraniční zákazníky je kvalita výrobků, dodržování termínů dodání, případně rychle vyřízená reklamace. Pokud jsou tyto podmínky splněny, jsou ochotni akceptovat i vyšší cenu výrobku. V tuzemsku, kde je konkurence v tomto odvětví obrovská, společnost dosahuje jen minimálního zisku. Výslednou cenu pro zahraniční odběratele však významně zvyšují náklady na dopravu výrobků. Společnosti bych doporučila více se orientovat na zahraniční zákazníky a dodávat větší objem výrobků, jen tak může dosáhnout úspory nákladů spojených s přepravou výrobků k zákazníkům.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [3] HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [4] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [6] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [7] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Zákony

- [8] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [9] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje

- [11] www.basarka.webnode.cz [online]. 2012 [cit. 2009-09-13] Manažerské účetnictví. Dostupné z WWW: <<http://basarka.webnode.cz/news/manazerske-ucetnictvi-helesicova/>>.
- [12] www.albatrosmedia.cz. Dostupné z WWW: <<http://www.albatrosmedia.cz/?p=actions&action=download/file&value=files&id=29826>>.

Ostatní literatura

- [13] MRUZKOVÁ, J. *Teorie nákladů*. Studijní materiál vytvořený v rámci řešení projektu FRVŠ č. 1572/2006 „Vytvoření studijních materiálů multimediálního charakteru pro předměty „Náklady, kalkulace a ceny“ a „Náklady a kalkulace pro cenovou tvorbu“.
- [14] Interní materiály společnosti (hlavní účetní knihy, vnitropodnikové směrnice, rozvahy, výkazy zisku a ztráty, přílohy k účetní závěrce).

Seznam zkratek

a – fixní složka

ABC metoda – procesní řízení nákladů (Activity Based Costing Method)

b – variabilní složka

CN – celkové náklady

ČNB – Česká národní banka

D – strana dal

DPH – daň z přidané hodnoty

EBIT – zisk před úroky a daněmi

FASB – Rada pro vydávání účetních standardů (Financial Accounting Standards Board)

FN – fixní náklady

FN_N – fixní náklady nevyužité

FN_V – fixní náklady využité

IAS – Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard)

IASB – Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Board)

IASC – Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)

IFRS – Mezinárodními standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)

MD – strana má dáti

Q – objem výroby

Q maximální – maximální objem výroby

Q skutečné – skutečný objem výroby

ROCE – rentabilita vázaného kapitálu

SÚN – spojovací účet k nákladům

SÚV – spojovací účet k výnosům

SÚZ – spojovací účet k zásobám

T – činitel času

US GAAP – americké všeobecně uznávané účetní zásady (US Generally Accepted

ÚJ – účetní jednotka

VK – výrobní kapacita

VN – variabilní náklady

Seznam obrázků

Obr. 3. 1 Formy a funkce vnitropodnikového účetnictví	30
---	----

Seznam grafů

Graf 2. 1 Proporcionální variabilní náklady	18
Graf 2. 2 Podproporcionální variabilní náklady	19
Graf 2. 3 Nadproporcionální variabilní náklady	19
Graf 2. 4 Absolutně fixní náklady	20
Graf 2. 5 Fixní náklady měnící se skokem	21
Graf 2. 6 Využité a nevyužité fixní náklady	23
Graf 2. 7 Smíšené (semivariabilní) náklady	24
Graf 2. 8 Náklady vázané k rozhodnutí a skutečně vynaložené náklady	25
Graf 4. 1. Podíl jednotlivých tržeb na celkových tržbách společnosti za rok 2010	64
Graf 4. 2. Podíl jednotlivých tržeb na celkových tržbách společnosti za rok 2011	64
Graf 4. 3. Podíl jednotlivých tržeb na celkových tržbách společnosti za rok 2012	65
Graf 4. 4. Podíl tržeb na tuzemském a zahraničním trhu za rok 2011	66
Graf 4. 5. Podíl tržeb na tuzemském a zahraničním trhu za rok 2012	66

Seznam schémat

Schéma 2. 1 Účelové členění nákladů	13
Schéma 2. 2 Účelové členění nákladů	14
Schéma 2. 3 Kalkulační členění nákladů	16
Schéma 2. 4 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	17
Schéma 2. 5 Členění fixních nákladů z hlediska vztahu ke změně objemu výkonů	20
Schéma 2. 6 Členění fixních nákladů v závislosti na čase	21
Schéma 2. 7 Členění fixních nákladů z hlediska využití výrobní kapacity	22
Schéma 3. 1 Obecné schéma metody sdružených výkonů	50
Schéma 3. 2 Obecné schéma prosté metody	51
Schéma 3. 3 Obecné schéma fázové metody	52
Schéma 3. 4 Obecné schéma stupňové metody	52
Schéma 3. 5 Obecné schéma zakázkové metody	53

Schéma 3. 6 Vazby kalkulací v zakázkové výrobě	58
Schéma 4. 1. Organizační schéma společnosti	62

Seznam vzorců

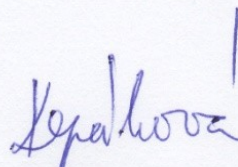
Vzorec 2. 1 Fixní náklady s trendem	22
Vzorec 4. 1 Propočet režijních nákladů na jednu odpracovanou hodinu	70
Vzorec 4. 2 Propočet režijních nákladů na hotovou zakázku	70

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2013



Jana Kepáková

Seznam příloh

Příloha 1: Ilustrace – typový účtový rozvrh pro účelové členění nákladů

Příloha 2: Výkaz odchylek nákladového střediska

Příloha 3: Základní struktura výsledovky ziskového střediska

Příloha 4: Shrnutí typů a charakteristik odpovědnostních středisek

Příloha 5: Srovnání kusové, sériové a hromadné výroby